

Le Contentieux des impôts directs dans sa phase administrative

THÈSE

POUR LE DOCTORAT DE L'UNIVERSITÉ DE NANCY

présentée et soutenue le Samedi 19 Février 1938, à 15 h.

par

GEORGES CHAUDAT

MEMBRES DU JURY

<i>Président</i>	MM. TROTABAS, professeur.
<i>Assesseurs</i>	TEITGEN, agrégé.
	REUTER, chargé de cours.

IMPRIMERIE V. IDOUX
NANCY-SAINT-NICOLAS-DE-PORC

1938

Le Contentieux des impôts directs dans sa phase administrative

THÈSE

POUR LE DOCTORAT DE L'UNIVERSITÉ DE NANCY

présentée et soutenue le Samedi 19 Février 1938, à 15 h.

par

GEORGES CHAUDAT

MEMBRES DU JURY

<i>Président</i>	MM. TROTABAS, professeur.
<i>Assesseurs</i>	TEITGEN, agrégé.
	REUTER, chargé de cours.

IMPRIMERIE V. IDOUX
NANCY-SAINT-NICOLAS-DE-PORT

1938

FACULTÉ DE DROIT DE NANCY

Doyen : M. SENN (✱, ✱, ✱ I).

Assesseur du Doyen : M. HENRY (✱, ✱ I).

Doyens honoraires : MM. F. GÉNY (C ✱, ✱ I), MICHON (✱, ✱ I).

Professeurs honoraires :

MM. MAY (✱, ✱ I).

ROLLAND (✱ I).

MOREL (✱, ✱ I).

GÉNY (C ✱, ✱ I).

RENARD (✱ I).

MICHON (✱, ✱ I).



Maître de conférences honoraire : M. MÉLIN (✱ I), docteur en droit.

MM. SENN (✱, ✱, ✱ I), professeur de Droit romain.

HENRY (✱, ✱ I), professeur de Droit criminel.

KRÉLL (✱ I), professeur d'Histoire du Droit.

LALOUEL (✱ I), professeur de Droit international public.

LESCOT (✱ I), professeur de Droit commercial.

SIMONNET (✱ I), professeur de Droit civil.

VOIRIN (✱, ✱ I), professeur de Droit civil.

F. de MENTHON (✱ A), professeur d'Economie politique.

DURAND, agrégé de Droit privé.

MARCHAL, agrégé d'Economie politique.

TEITGEN, agrégé de Droit public.

GUITTON, docteur en droit, chargé de cours d'Economie politique.

REUTER, docteur en droit, chargé de cours de Droit public.

LAMBERT, docteur en droit, chargé de cours de Droit romain.

PERRET, docteur en droit, chargé de cours de Droit privé.

ROSAMBERT, docteur en droit, chargé d'enseignement de Droit civil de capacité.

LAPOINTE (✱ I), secrétaire.

La Faculté n'entend ni approuver, ni désapprouver les opinions particulières du candidat.

TABLEAU DES ABRÉVIATIONS

B. I. C.	: Bénéfices industriels et commerciaux.
B. L. D.	: Bulletin législatif Dalloz.
B. N. C.	: Bénéfices non commerciaux.
B. O. C. D.	: Bulletin officiel des contributions directes et du cadastre.
Bull. doc.	: Bulletin de documentation pratique (publications Francis Lefèbvre, éditeur).
Bull. Dup.	: Bulletin des contributions directes Dupont.
C. C.	: Cour de cassation.
C. D.	: Contributions directes.
C. E.	: Arrêt du Conseil d'Etat.
C. G. I. D.	: Code général des impôts directs.
Circ.	: Circulaire de l'administration.
Cons. Préf.	: Conseil de Préfecture.
C. P.	: Comptabilité publique.
D.	: Recueil général de jurisprudence Dalloz.
D. G.	: Direction générale.
Gaz. Pal.	: Gazette du Palais.
I. G.	: Instruction générale.
I. G. R.	: Impôt général sur le revenu.
Inst.	: Instruction.
J. O.	: Journal officiel.
Leb.	: Recueil des arrêts du Conseil d'Etat Lebon.
R. I.	: Revue du commerce et de l'industrie.
R. O.	: Recueil officiel des arrêts du Conseil d'Etat, établi par l'administration des contributions directes.
S.	: Recueil général de jurisprudence Sirey.
T. S.	: Traitements et salaires.



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547411_0001

TABLE ANALYTIQUE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.

Généralités	1
Physionomie d'ensemble du contentieux de l'impôt direct	8
Objet et plan de l'ouvrage	21

Première Partie. — Les décisions intervenant sur les procédures préliminaires à l'établissement du rôle.

CHAPITRE I. — <i>Les décisions des organes non hiérarchisés</i>	25
<i>Section I.</i> — Litiges relatifs aux actes fiscaux généraux	26
A) Réclamations contre les contingents	26
B) Litiges relatifs au tarif applicable à chaque catégorie de nature de propriétés en matière d'impôt foncier sur les propriétés non bâties	28
C) Litiges suscités par l'absence de rôle	35
<i>Section II.</i> — Décisions des organes non hiérarchisés sur les litiges relatifs aux actes individuels d'assiette des impôts sur les revenus	37
<i>Section III.</i> — Litiges relatifs aux demandes d'exonération en matière de taxe d'apprentissage	46
CHAPITRE II. — <i>Les décisions des agents administratifs hiérarchisés</i> ..	51

Deuxième Partie. — Les décisions du directeur des contributions directes statuant au « contentieux ».

CHAPITRE I. — <i>Le pouvoir de décision du directeur des contributions directes</i>	57
<i>Section I.</i> — Des titres auxquels intervient le directeur.....	57
<i>Section II.</i> — De la nature du pouvoir du directeur	64
<i>Section III.</i> — Des « mobiles » de la décision du directeur	67
<i>Section IV.</i> — De l'instruction des affaires soumises à la décision du directeur	73
<i>Section V.</i> — De la forme de la décision du directeur	78
CHAPITRE II. — <i>Le contenu de la décision du directeur des contributions directes</i>	81
<i>Introduction.</i> — Ce que la décision ne peut pas contenir.....	81
<i>Section I.</i> — Ce que peut contenir la décision intervenue sur les demandes en décharge et réduction.....	84
1 ^{re} hypothèse : admission totale de la demande	84
2 ^e hypothèse : rejet total de la demande; théorie de la compensation	86
3 ^e hypothèse : admission partielle et rejet du surplus de la demande	104

<i>Section II. — Ce que peut contenir la décision intervenue sur les demandes en décharge et réduction</i>	106
A) Demandes en transfert et en mutation de cote (admission totale, rejet total, admission partielle).....	106
B) Demandes en inscription au rôle de la contribution mobilière (admission totale, rejet total, admission partielle) .	109
C) Demandes d'exemption temporaire d'impôt foncier (admission totale, rejet total, admission partielle)....	111
CHAPITRE III. — De l'effet des décisions du directeur des contributions directes	115
<i>Section I. — Les décisions portant rejet total</i>	115
<i>Section II. — Les décisions portant admission totale</i>	120
1 ^{re} sous-section : Demandes en décharge et réduction	120
2 ^e sous-section : Procédures autres que les demandes en décharge et réduction	130
A) Demandes en mutation de cote et en transfert.....	130
B) Demandes en inscription au rôle de la contribution mobilière	131
C) Demandes en exemption temporaire d'impôt foncier.	132
<i>Section III. — Les décisions portant admission partielle et rejet du surplus de la demande</i>	135
CHAPITRE IV. — De l'exécution des décisions du directeur des contributions directes par les services d'assiette et de recouvrement....	139
<i>Introduction. — Rappel de certaines règles relatives à la fiscalité directe</i>	139
I. Impôts et taxes directs perçus au profit de l'Etat	141
II. Impôts et taxes directs perçus au profit des collectivités secondaires et dont l'assiette est confiée à l'administration des contributions directes	143
<i>Section I. — Notification des décisions par le service d'assiette..</i>	149
1 ^{re} sous-section : Notification au contribuable	149
2 ^e sous-section : Notification aux agents qui ont assuré l'assiette de l'impôt et l'instruction de l'affaire.....	152
3 ^e sous-section : Notification au service du recouvrement...	153
<i>Section II. — Suite administrative donnée aux décisions du directeur par le service d'assiette</i>	155
1 ^{re} sous-section : Exécution des décisions portant soit rejet total de la demande, soit admission totale ou partielle, s'il ne s'agit pas d'une demande en décharge ou réduction	155
2 ^e sous-section : Exécution des décisions portant décharge ou réduction	157
1 ^{er} point : Confection et délivrance des titres de dégrèvement	158
2 ^e point : Problème de l'imputation des dégrèvements par le service d'assiette	160

III

A) Exposé général de la question : son importance théorique	160
B) Evolution historique de la question	166
C) Le régime actuel de l'imputation des dégrèvements	175
1 ^o imputation des dégrèvements relatifs aux impôts et taxes perçus par l'Etat.....	175
2 ^o imputation des dégrèvements relatifs aux impôts et taxes levés au profit des collectivités secondaires	176
a) impôts de répartition.....	176
b) impôts et taxes de quotité sur lesquels l'Etat ne perçoit pas de centimes additionnels pour non valeurs	178
c) impôts et taxes de quotité sur lesquels l'Etat perçoit des centimes additionnels pour non valeurs.	180
D) Autorités compétentes pour régler l'imputation des dégrèvements et des difficultés que cette question peut susciter	183
<i>Section III. — Exécution des décisions du directeur par le service du recouvrement</i>	188
1 ^{re} sous-section : Généralités	188
2 ^e sous-section : Exécution comptable des décisions	190
1 ^{er} point : décisions portant mutation de cote ou transfert	190
2 ^e point : décisions portant décharge ou réduction	192
A) impôts et taxes perçus par l'Etat	193
B) impôts et taxes perçus par les collectivités secondaires incorporés dans les rôles généraux et sur lesquels l'Etat perçoit des centimes additionnels pour non valeurs	193
C) impôts et taxes perçus par les collectivités secondaires, incorporés dans les rôles généraux mais sur lesquels l'Etat ne perçoit pas de centimes pour non valeurs	195
D) impôts et taxes perçus par les collectivités secondaires, non incorporés dans les rôles généraux	196
3 ^e sous-section : Règles et procédures permettant au contribuable de bénéficier effectivement de la décision prise en sa faveur; difficultés que cette question peut soulever.	197
CHAPITRE V. — Influence des décisions portant décharge ou réduction sur les comptes professionnels et domestiques des contribuables..	213
Troisième partie. — Les décisions administratives intervenant sur les procédures purement gracieuses.	
Généralités	223
CHAPITRE I. — Du pouvoir des agents administratifs statuant sur les procédures purement gracieuses	229

<i>Section I. — De la nature du pouvoir des agents administratifs statuant en matière de remise et modération</i>	229
<i>Section II. — Les « mobiles » des décisions administratives intervenant sur les procédures purement gracieuses</i>	240
<i>Section III. — De l'instruction des demandes relatives aux procédures purement gracieuses</i>	245
CHAPITRE II. — <i>Forme et contenu des décisions intervenant sur les procédures purement gracieuses</i>	249
CHAPITRE III. — <i>Effets des décisions intervenant sur les procédures purement gracieuses</i>	253
<i>Section I. — Décisions de rejet</i>	254
1 ^{re} sous-section : <i>Effets des décisions gracieuses autres que celles qui interviennent sur les demandes des agents de recouvrement</i>	254
2 ^e sous-section : <i>Effets des décisions gracieuses relatives aux demandes des agents de recouvrement</i>	257
<i>Section II. — Décisions d'admission totale ou partielle</i>	259
1 ^{re} sous-section : <i>Effets des décisions gracieuses autres que celles qui interviennent sur les demandes des agents de recouvrement</i>	259
2 ^e sous-section : <i>Effets des décisions gracieuses intervenant sur les demandes des agents de recouvrement</i>	265
CHAPITRE IV. — <i>De l'exécution des décisions intervenant sur les procédures purement gracieuses par les services d'assiette et de recouvrement</i>	269
<i>Section I. — Exécution des décisions par le service de l'assiette.</i>	270
A) <i>Notification des décisions</i>	270
B) <i>Confection et délivrance des titres de dégrèvements; l'imputation des dégrèvements</i>	271
<i>Section II. — Exécution des décisions par le service de recouvrement</i>	277
CHAPITRE V. — <i>De l'influence des remises et modérations sur la comptabilité professionnelle et domestique des contribuables..</i>	279
CONCLUSION	283
BIBLIOGRAPHIE	285
ANNEXES : <i>Tableau présentant les différents impôts directs perçus par l'Etat</i>	287
<i>Tableau présentant les différents impôts directs perçus pour le compte des collectivités secondaires</i>	290
<i>Tableau des différentes procédures qui peuvent intervenir en matière d'impôts directs.</i>	

INTRODUCTION

Par le jeu de transpositions successives, on peut définir le contentieux des impôts directs, comme étant « l'ensemble des règles relatives aux litiges organisés, que peut susciter l'activité des administrations fiscales » (1), participant soit à l'établissement, soit au recouvrement de l'impôt direct. L'organisation des procédures qui lui sont relatives a pour but de garantir le contribuable contre les prétentions de l'administration, qu'il juge excessives.

Mais cette définition orthodoxe, qui n'inclut dans le contentieux que les « contestations juridiques auxquelles l'action fiscale peut donner lieu » (2) est trop étroite.

Le rôle nominatif, instrument qui sert de base à la perception de tout impôt direct, est définitif (V. C. E. 27 déc. 1892 *Syndicat de Béchevelle St-Laurent et Croissac*. Leb. p. 926). L'agent de recouvrement qui l'a pris en charge a l'obligation, sous sa responsabilité personnelle et dans les délais qui lui sont impartis, d'obtenir par les voies de droit le paiement de l'impôt qui y est consigné et qui est mis à la charge d'un contribuable nommé désigné. Toute disparité entre la somme à recevoir d'un

(1 et 2) V. L. Trotabas « Contentieux fiscal et juridiction administrative en droit français » extrait des *Mélanges Paul Negulesco* 1935.

contribuable donné et le montant de la somme recouvrée doit être le résultat d'une décision spéciale. Cette décision émanera, soit de l'agent administratif qui a homologué le rôle ou de son supérieur hiérarchique (directeur départemental des contributions directes, préfet, ministre des Finances), soit d'un organe juridictionnel (Conseil de Préfecture, Conseil d'Etat, diverses commissions, à qui cette qualité doit être reconnue). Mais, la modification à apporter au rôle ne procèdera pas nécessairement d'un litige ou d'une contestation juridique, qui opposeraient, à raison d'intérêts divergents, l'administration et le contribuable. Elle pourra n'être au fond qu'une manifestation du pouvoir d'établissement de l'impôt qui, sauf dérogations légales, prend fin précisément avec la mise en recouvrement du rôle (1). Il en est ainsi dans toutes les hypothèses où des procédures spéciales mettent en échec un principe général posé par la loi fiscale, tel que celui de l'annualité de l'impôt. Les décisions, intervenant sur ces procédures, créent une situation anormale, résultant de faits qui n'étaient pas connus lors de l'établissement du rôle, au premier janvier de l'année de l'imposition, ou dont il n'avait pu être tenu compte à cette époque (faits nouveaux survenus au cours de l'année de l'imposition, décès, faillite, par exemple). Si le fait nouveau ne s'était pas produit, l'imposition n'aurait sans doute pas été contestée; si l'administration l'avait connu en temps utile, elle n'aurait pas manqué normalement d'en tenir compte; et, comme par hypothèse, son pouvoir d'assiette a pris fin avec la mise en recouvrement du rôle, il fallait

(1) En matière d'impôts sur les revenus, le pouvoir d'assiette survit à l'émission du rôle : pendant les trois années qui suivent celle de l'imposition, l'administration peut réparer les insuffisances et omissions de droits.

exceptionnellement qu'il lui fut permis de l'exercer après cette date. Ce résultat a été atteint par l'institution de procédures spéciales, qui, en l'absence d'un litige proprement dit, ne sont pas contentieuses au fond, mais que la loi a pu assimiler à des procédures contentieuses.

Ainsi la cession d'un établissement en cours d'année constitue un fait nouveau, qui donne lieu à une procédure de transfert des droits de patente du cédant au cessionnaire; l'administration n'y est même pas partie; le montant de l'impôt n'est pas modifié; cette procédure n'a d'autre résultat que de modifier le nom du redevable inscrit au rôle. C'est donc qu'il peut y avoir procédure contentieuse en l'absence d'un « litige ou d'une contestation juridique ».

D'autre part, la terminologie administrative traditionnelle a tendance à confondre les notions classiques de recours gracieux et de recours contentieux. M. Trotabas le montre, de façon pertinente, dans ces développements qui lui sont empruntés (1).

«... Le droit fiscal ne permet pas, comme le droit
« administratif, d'opposer nettement les deux voies dis-
« tinctes qui s'ouvrent, en principe, à toute réclama-
« tion : la voie contentieuse et la voie gracieuse.

« En droit administratif, la notion de juridiction et
« de contentieux permet de réserver au juge administra-
« tif la connaissance de tout ce qui est juridictionnel,
« contentieux; en revanche, l'administrateur est seul
« compétent quand s'ouvre la voie gracieuse.

« D'après les analyses des auteurs, on entend par
« recours gracieux, stricto sensu, le recours porté devant
« l'auteur de l'acte, et l'on entend par recours hiérar-

(1) L. Trotabas « Contentieux fiscal et juridiction administrative en droit français » (extrait des *Mélanges Paul Negulesco*, 1935).

« chique le recours porté devant le supérieur hiérarchi-
« que de l'auteur de l'acte. Ces deux recours, que l'on
« peut appeler, dans l'ensemble, les recours gracieux,
« se trouvent caractérisés par quelques traits essentiels,
« qui s'opposent absolument aux caractères des recours
« contentieux : au point de vue de l'autorité compé-
« tente, le recours gracieux est porté devant un adminis-
« trateur, tandis que le recours contentieux est porté
« devant un juge; au point de vue de son objet, le
« recours gracieux possède un domaine illimité, car il
« ne porte pas nécessairement sur un fait juridique,
« tandis que le recours contentieux ne peut avoir qu'un
« fondement juridique et suppose nécessairement un
« droit violé, ou tout au moins un intérêt froissé; au
« point de vue de ses procédures, le recours gracieux est
« en principe affranchi des règles de forme ou de délai,
« car c'est un acte libre, qui peut même être remplacé
« par une décision d'office, tandis que le recours con-
« tentieux est rigidement organisé; au point de vue de
« ses effets, enfin, le recours gracieux aboutit à une
« décision administrative sans plus de force que toute
« autre décision administrative, et ,dès lors, suscepti-
« ble d'être librement réformée ou retirée, tandis que le
« recours contentieux aboutit à un acte juridictionnel,
« ayant la stabilité de la chose jugée.

« Or, cette distinction du juge et de l'administra-
« teur, nettement posée en droit administratif, ne se
« retrouve plus lorsqu'on s'aventure sur le terrain fiscal.
« Certes, dans l'ensemble, le pouvoir hiérarchique est
« alors de même nature qu'en matière administrative.
« Mais, si l'on entre dans le détail des procédures, on
« est tout étonné de voir s'organiser en matière fiscale
« " une juridiction gracieuse " (l'expression est dans la
« la loi du 27 décembre 1927, art. 11), toute différente
« du recours gracieux que le droit administratif nous
« a fait connaître.

« Ce qu'on appelle juridiction gracieuse, en matière
« fiscale, comprend en effet deux choses :

« Il y a, d'une part, les dégrèvements gracieux,
« auxquels appartiennent les demandes en remise et
« modération, où les caractères classiques du recours
« gracieux du droit administratif se retrouvent à peu
« près...

« Mais, sous ce vocable de juridiction gracieuse,
« l'instruction du 2 avril 1928 sur les réclamations et
« dégrèvements mentionne, à côté de ces dégrèvements
« gracieux, des procédures strictement organisées, d'où
« tout pouvoir discrétionnaire de l'administration est
« banni, des procédures qui se développent avec une
« première instance et un appel, c'est-à-dire en défini-
« tive, des procédures qui ont tout l'air d'être conten-
« tieuses. Et l'on doit opposer ces recours gracieux du
« droit fiscal aux recours gracieux du droit administra-
« tif, car leurs caractères sont tout différents : le recours
« s'adresse à une autorité déterminée par la loi, abstrac-
« tion faite de toute idée de hiérarchie; il organise un
« contrôle de la légalité de l'imposition et non plus de
« son opportunité, au point que parfois, des faits précis,
« tels que pertes de revenus, démolition, chômage
« d'usine, imposent à l'autorité fiscale l'obligation d'ac-
« corder le dégrèvement, ce qui apparaît bien comme la
« sanction d'un droit, avec garantie contentieuse (1).

« Si bien que si l'on compare les recours gracieux
« du droit administratif et du droit fiscal, on constate
« que l'autorité fiscale possède pour statuer sur les
« recours dont elle est saisie, non pas tant un recours
« gracieux, qu'une véritable *juridiction* ».

(1) Sur le point de savoir si les agents de décision peuvent être considérés comme des juges, en la matière. V. infra p. 233.

Tout le contentieux de l'assiette et de la liquidation de l'impôt direct est construit sur la distinction, traditionnelle et aujourd'hui légalisée par la loi du 27 décembre 1927 (C.G.I.D. art. 378), entre la juridiction contentieuse et la juridiction gracieuse. A la juridiction contentieuse ressortissent toutes les décisions portant octroi ou refus d'un dégrèvement de droit strict (décharge ou réduction), sans égard à la qualité administrative ou juridictionnelle des agents qui les ont prises. C'est à ce titre, que le directeur des contributions directes, compétent pour statuer en premier ressort sur les demandes en décharge et réduction, peut être réputé « statuer au contentieux ». Ressortissent encore à la procédure contentieuse, toutes les procédures spéciales, que la loi a assimilées pour la présentation et le « jugement » aux demandes en décharge et réduction. *Toutes* les décisions administratives de l'espèce sont susceptibles d'être contrôlées par le *juge fiscal*, qui pourra les annuler ou les réformer.

Ressortissent, en revanche, à la « juridiction gracieuse » les procédures que sanctionnent des décisions purement administratives non susceptibles d'être soumises au *juge fiscal*. Nous venons de voir que certaines de ces procédures gracieuses peuvent pourtant sanctionner un droit strict : les décisions administratives, qui leur sont afférentes, sont, dès lors, susceptibles d'être déférées au Conseil d'Etat *par la voie de l'excès de pouvoir* : elles seront, de ce fait, soumises à un contrôle de légalité, qui pourra aboutir à leur annulation, mais non à leur réformation. Quant aux procédures qui ne relèvent pas d'un droit strict, les décisions qui les sanctionnent échappent à tout contrôle juridictionnel.

Dans certaines hypothèses, légalement définies, les agents d'assiette ont la faculté de mettre en œuvre, d'office, les procédures en décharge et réduction et certaines

de celles qui leur sont assimilées par la loi. En l'état de la terminologie administrative, ces procédures sont contentieuses, en tant qu'elles ressortissent à la *juridiction contentieuse*. A s'en tenir à la distinction orthodoxe reçue en droit administratif des recours gracieux et contentieux, elles sont *gracieuses* : l'agent de décision est un agent administratif, qui statue en la forme administrative; les avantages qu'elles permettent d'octroyer sont de stricte légalité. Ce double caractère a toujours embarrassé l'administration, pour leur attribuer, dans les instructions de service, une place logique dans le cadre de la division bipartite qu'elle a adoptée. Elle les a d'abord rangées parmi les procédures contentieuses; puis elle en a fait une catégorie spéciale de procédures (I. G. du 10 déc. 1935).

Nous verrons que les agents de recouvrement sont admis à présenter des états de cotes indûment imposées et des états de cotes irrécouvrables. Les décisions intervenant sur les premiers sont de droit strict et s'expriment en la forme de décharges et réductions. Les décisions intervenant sur les seconds ne peuvent être le fait que d'agents administratifs et s'expriment en la forme de remises et modérations. A l'égard de ces deux procédures, la même difficulté de classement logique se posait à l'administration : la solution adoptée a été plus radicale qu'à l'égard des procédures d'office : l'instruction sur le contentieux du 2 avril 1928, non plus que celle du 10 décembre 1935, n'en font mention. Elles font l'objet d'instructions distinctes et semblent ainsi avoir été détachées du contentieux normal, dont elles font pourtant partie intégrante.

Dans ces conditions, une étude complète du contentieux de l'impôt direct devrait porter, d'une part, sur l'ensemble des procédures contentieuses et gracieuses qui sont susceptibles d'apporter des modifications à la

teneur du rôle, et d'autre part, sur celles qui règlent les difficultés que peut susciter le recouvrement proprement dit de l'impôt. Or, la teneur du rôle est le fait des opérations d'assiette et de liquidation.

Abandonnant pour l'instant la division bipartite traditionnelle et avant même de définir l'objet précis de cet ouvrage, nous poserons brièvement les données générales du contentieux des impôts directs, en distinguant le contentieux suscité par chacune des trois phases successives de l'opération fiscale : assiette, liquidation, recouvrement. Pour faciliter les recherches et pour donner toute la précision désirable à notre exposé, un tableau, figurant en annexe relatara, en regard de chacune des procédures que peut susciter l'impôt direct, le texte qui la régit et les organismes qui sont appelés à statuer.

1° CONTENTIEUX DE L'ASSIETTE.

En dehors de certaines procédures spéciales, qu'a rendues nécessaires, en des circonstances déterminées, la volonté du législateur de transgresser un principe posé par la loi fiscale, le contentieux de l'assiette comprend les procédures, tendant à résoudre les difficultés qui peuvent survenir entre le contribuable et l'administration, quant à la détermination de la matière imposable. Ces difficultés peuvent être d'ordre qualitatif ou d'ordre quantitatif : elles seront d'ordre qualitatif, lorsque l'administration et le contribuable sont en désaccord sur le point de savoir, si un bien ou un revenu donnés peuvent être considérés comme répondant à la définition légale de la matière imposable (1). Elles seront d'ordre

(1) V. par exemple la jurisprudence relative à l'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices des professions non commercia-

quantitatif, si le différend a trait à la mesure même de la matière imposable.

Lorsque les opérations d'assiette se déroulent en dehors du contribuable, qui n'est avisé de la décision, prise d'office à son égard par l'administration, que par l'extrait du rôle qui lui est adressé, les litiges relatifs à la base d'imposition ne peuvent intervenir que postérieurement à la mise en recouvrement du rôle : il en est ainsi, d'une façon générale, pour tous les impôts directs autres que les impôts sur les revenus (1).

En ce qui concerne ces derniers, au contraire, la base d'imposition consignée dans le rôle ne peut causer nulle surprise au contribuable : ou bien, l'administration de l'assiette aura retenu la somme déclarée par le contribuable, ou bien, s'il en est autrement, elle aura, au préalable, notifié à celui-ci le projet de redressement, dont le bien-fondé pourra ainsi être discuté, dès avant la mise en recouvrement du rôle. Dans cette hypothèse, le litige pourra naître avant l'établissement du rôle et des

les du produit des opérations de bourse, effectuées à titre habituel par les particuliers (C.E. 27 oct. 1933. X. Leb. p. 968. R.O. 6.038) infirmant la doctrine administrative; cette question est aujourd'hui réglée par la loi (C.G.I.D. art. 78). V. également la jurisprudence, élaborée en matière d'impôt foncier sur les propriétés bâties, précisant le caractère des immeubles susceptibles d'être assujettis à cet impôt.

(1) Toutefois, en matière de patente, la qualification des professions non dénommées au tarif peut donner lieu à un contentieux, qui peut être préliminaire à l'établissement du rôle; l'arrêté du préfet portant assimilation d'une profession, non dénommée au tarif, peut, en effet, être portée directement devant le Conseil de Préfecture par le contribuable intéressé (C. E. 18 nov. 1932. Soc. anon. *Samson et Spitzer* R. O. 5.916. Leb. p. 969). Cette hypothèse est exceptionnelle.

procédures spéciales pourront intervenir, dès ce moment, qui permettront d'arbitrer le différend, donnant ainsi naissance à un contentieux préliminaire à l'établissement du rôle.

Le contentieux de l'assiette se divise en juridiction contentieuse et gracieuse, selon que la procédure envisagée est, ou non, susceptible d'être déférée au *juge fiscal*. Sont susceptibles d'être déférées au juge fiscal les décisions qui interviennent sur les demandes en décharge et réduction et sur les procédures qui leur sont assimilées. En revanche, les demandes en remise et modération sont de la compétence exclusive des organes administratifs légalement compétents (C.G.I.D. art. 378). Les dégrèvements alloués à titre de décharges et réductions sont ceux qui ont leur origine dans une inexacte application de la loi : ils sont toujours fondés en droit. Les dégrèvements alloués à titre de remises et modérations sont de nature plus complexe : tantôt ils ne sont nullement fondés en droit, et réalisent pleinement cette définition qu'en donne l'instruction ministérielle du 26 prairial an VIII : « si justement taxé dans le principe, le contribuable perd en totalité les revenus ou les facultés objets de la taxe, il a droit à une remise ; s'il ne perd qu'une partie de ces revenus ou facultés, il n'a droit qu'à une modération : la remise et la modération tiennent plus à l'humanité et à la bienfaisance qu'à la justice distributive ». Cette catégorie de dégrèvements correspond aux remises et modérations pour gêne et indigence. L'instruction du 30 janvier 1892 sur les réclamations n'a pu en justifier l'existence que par une référence à l'instruction ministérielle du 26 prairial an VIII, en l'absence d'un texte légal. Or, comme le texte qu'elle commentait, cette dernière instruction ne visait que les deux impôts directs perçus à l'époque : l'impôt foncier et la contribution « personnelle mobilière et somptuaire ». C'est donc par

une interprétation exhaustive des termes de l'arrêté du 24 floréal an VIII, que commentait l'instruction du 26 prairial, que le pouvoir exécutif a étendu progressivement le pouvoir limité, dont il disposait à l'origine, à tous les impôts postérieurement édictés. Cette pratique administrative a été légalisée, au hasard de divers textes : les lois du 18 décembre 1871, art. 5, du 15 juillet 1880, art. 27, en font état. Les lois du 29 avril 1926, art. 9 et du 28 février 1933, art. 70, apportent à l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire une certaine limitation, en obligeant le ministre à prendre dans certains cas l'avis préalable d'une commission administrative (1). Ces dispositions ont été reprises par l'article 378 du Code général. Tantôt l'octroi de remises et modérations est prévu par les textes constitutifs de certains impôts; il en est ainsi pour les pertes de revenus fonciers (2).

Traditionnellement, les tribunaux administratifs ont compétence pour statuer sur les demandes en décharge ou réduction et sur les procédures qui leur sont légalement assimilées (arr. du 24 floréal an VIII, art. 1). Mais, si toute demande en décharge et réduction est susceptible d'être soumise au juge administratif, toutes les réclamations de l'espèce ne lui sont pas soumises. Pour éviter l'encombrement des rôles de ces tribunaux, la loi du 27

(1) Aucune remise gracieuse de la contribution exceptionnelle sur les bénéfices de guerre ne pourra être accordée que sur avis de la commission prévue par l'art. 19 de la loi du 25 juin 1920 (loi du 29 avril 1926 art. 9).

Lorsque le montant des propositions de remise afférente à une même cote dépasse, en une ou plusieurs fois, le chiffre de 10.000 frs, la décision appartient au ministre (au lieu du préfet) après avis du Comité des remises et transactions (loi du 28 février 1933, art. 70).

(2) V. infra p. 227.

décembre 1927 a prescrit que « les réclamations présentées par les contribuables en matière de contributions directes et de taxes assimilées devront être adressées à la direction des contributions directes, dont dépend le lieu de l'imposition » (1). Le directeur se prononcera dans les six mois de leur présentation, et ce n'est que dans le cas, où la décision de cet agent ne donnerait pas entière satisfaction au contribuable, que ce dernier pourrait saisir le Conseil de Préfecture et, par voie d'appel, le Conseil d'Etat. Cette disposition a été reprise, dans une rédaction différente, par l'art. 360 du Code général : « tout contribuable qui se croit imposé à tort ou surtaxé dans les rôles des contributions directes ou des *taxes assimilées faisant l'objet du présent code...* ». Le Conseil d'Etat tend à restreindre au maximum la compétence du directeur. Dans les arrêts *Vervacke* du 17 février 1934 (R. O. 6.097. Leb. p. 238) et *Bourdier* du 28 janvier 1935 (R. O. 6.182. Leb. p. 114), la Haute Assemblée lui a refusé le droit de statuer sur les questions touchant au recouvrement. L'instruction du 10 décembre 1935 fait état de cette jurisprudence (Introduction p. 13, dernier alinéa). Mais, des considérants de l'arrêt *Vervacke*, l'administration a inféré que le Conseil d'Etat refusait au directeur le droit de statuer sur les demandes relatives « à des impôts ou taxes dont l'assiette est confiée à

(1) Par souci de rendre la procédure aussi accessible que possible aux contribuables, la demande peut être déposée à la mairie du lieu de l'imposition : la décision du directeur qui interviendra sur cette réclamation pourra être déférée au juge administratif, dans les conditions ordinaires, soit qu'elle porte rejet pur et simple, soit qu'elle ne donne pas entière satisfaction au contribuable (art. 359 du C.G.I.D.). Cette procédure n'est admise qu'à l'égard des impôts et taxes dont l'assiette est confiée aux contrôleurs des contributions directes.

une administration autre que l'administration des contributions directes ». C'est dire que les demandes concernant des taxes non assises par l'administration des contributions directes devraient être soumises *directement* au Conseil de Préfecture (1). L'instruction du 10 décembre 1935 (introduction p. 13), fait état de cette jurisprudence, qui est en pleine contradiction avec la rédaction actuelle de l'art. 360 du Code général. En réalité, il faut admettre que le directeur peut se prononcer sur les demandes relatives à tout impôt ou taxe qui a le statut d'impôt direct, dès lors qu'il est prévu par le Code des impôts directs. Ce point de vue est confirmé par l'étendue du pouvoir qui confère au directeur, l'art. 380 du même code. Ce texte reprend les dispositions de la loi du 18 juillet 1911, aux termes de laquelle « le directeur a la faculté de dégrever d'office les cotes ou portions de cotes formant surtaxe ». Il n'y a aucune raison de rompre le parallélisme entre le pouvoir d'office du directeur et le pouvoir de ce même agent statuant sur requête préalable (2).

En dehors des demandes en décharge ou réduction, des demandes en remise ou modération, le contentieux de l'assiette comporte des procédures particulières à certains impôts : ces procédures ont été assimilées, quant à la présentation et au jugement, aux demandes en décharge ou réduction. Ces procédures spéciales permettent de faire exception, dans des cas limitativement déterminés, à certains principes de droit fiscal (annualité de

(1) Toute demande concernant un impôt assis par l'administration des contributions directes est déclarée irrecevable, si elle n'a pas été au préalable soumise à la décision du directeur. V. notamment C. E. 26 juin 1931, *Papeterie d'Evergnicourt*. Leb. p. 694. C. E. 9 février 1934. R. O. 6.090. Leb. p. 198.

(2) Sur l'étendue du pouvoir d'office du directeur, v. *infra* p. 58 et suiv.

l'impôt, fixité des évaluations foncières...) ou d'obtenir le bénéfice de certaines exemptions légales exorbitantes du droit commun (exemptions temporaires d'impôt foncier) ou d'éviter une double imposition (dégrèvements d'impôt foncier pour dettes hypothécaires). En principe, ces procédures interviennent sur demande préalable du contribuable. Toutefois le directeur a la faculté d'en provoquer, d'office, la mise en œuvre, lorsqu'il y est légalement autorisé : tel est le cas en matière de transfert de patente (cession d'établissement en cours d'année) ou encore en matière de mutation de cote foncière ou de patente (cession d'immeuble ou d'établissement avant le premier janvier de l'année de l'imposition). Parmi ces procédures spéciales, certaines, nous l'avons vu, ressortissent à la juridiction gracieuse (perte de revenu foncier à la suite d'événements extraordinaires, de vacance ou démolition d'immeuble, de chômage d'usine).

Par ailleurs, les agents de recouvrement, conformément à l'art. 381 du Code général, peuvent dresser des états de cotes indûment imposées; ils y consignent les cotes qui leur paraissent avoir été établies à tort, mais seulement lorsqu'il s'agit de contribuables qui ne pourraient réclamer eux-mêmes ou dont le domicile est inconnu. Ces états sont instruits et jugés comme les demandes ordinaires en décharge; les agents de recouvrement sont parties à l'instance, tant devant le Conseil de Préfecture que devant le Conseil d'Etat, lorsque la décision du directeur ne leur a pas donné satisfaction (1). Les agents de recouvrement sont responsables, aux termes de l'art. 417 du Code général, du recouvrement des impôts directs,

(1) L'administration n'est pas partie à ces procédures : le montant de l'impôt n'est pas en cause. Elles interviennent à l'occasion de faits extérieurs à l'établissement de l'impôt.

dont ils ont pris les rôles en charge, et débiteurs envers le Trésor des sommes qui y sont consignées. La procédure des états de cotes indûment imposées n'a d'autre but que de leur permettre de dégager leur responsabilité, à l'égard des impositions qu'ils présument avoir été illégalement établies et dont le dégrèvement, à défaut d'une requête officielle ou officieuse du contribuable, ne serait pas, en principe, susceptible d'être prononcé (1).

Enfin, le contentieux de l'assiette des impôts directs s'assortit d'un contentieux de légalité; le Conseil d'Etat admet en effet le contribuable à contester devant lui, par la voie des demandes en décharge ou réduction, la légalité des actes portant création de taxes facultativement perçues par les collectivités secondaires. La demande, qui ne peut être qu'individuelle, n'aura d'effet, si elle est accueillie, que pour le contribuable qui l'a introduite (2). Bien plus, le Conseil d'Etat reconnaît au contribuable le droit de soulever devant lui, à l'occasion des demandes en décharge ou réduction, la question de « l'illégalité ou l'irrégularité substantielle des actes qui ont concouru directement à la formation du rôle » (considérant de l'arrêt *Merlin*, du 29 juin 1900. Leb. p. 438). Et, pour apprécier la légalité de la recette, le Conseil d'Etat va même jusqu'à apprécier la légalité des dépenses : c'est ainsi qu'il recherchera si le vote de centimes extraordinaires n'a pas été rendu nécessaire par l'inscription au budget des collectivités secondaires de certaines dépen-

(1) V. sur ce point, arr. du C. E. 9 janvier 1931 *de la Rochefoucauld d'Estissac*. R.O. 5.543, inédit. — 15 avril 1935. *Jacquier*. R.O. 6.197, inéd. — 30 mars 1936 *Hébert*. Leb. p. 413. R.O. 6.414.

(2) Un contrôle de légalité est exercé sur les actes portant création de taxes locales nouvelles par la Cour des Comptes. Mais ce nouveau contrôle se situe uniquement sur le plan général (décret-loi du 30 octobre 1935. B.L.D. p. 916).

ses illégales (1). Dans le dernier état de la jurisprudence, il va même jusqu'à apprécier la sincérité des évaluations budgétaires (2). Mais la demande en décharge ou réduction étant individuelle par nature, la décision qui la sanctionnera n'aura d'effet qu'à l'égard du réclamant : si le Conseil d'Etat reconnaît l'irrégularité substantielle d'une délibération ayant une incidence financière, l'impôt qu'il devra acquitter sera déterminé par le moyen d'un tarif atténué, qui fera abstraction des conséquences de la délibération incriminée (3) : le surplus de la cote sera alloué en dégrèvement. Toute la jurisprudence concernant le contrôle par le Conseil d'Etat de la légalité des dépenses inscrites au budget communal, à la faveur d'une demande individuelle en décharge ou réduction, présente des particularités curieuses. M. Troabas l'explique par la théorie de la cause : « la dépense est la cause de l'imposition » (4). Elle montre que le Conseil d'Etat saisit toutes les occasions qui se présentent à lui, pour exercer, sur les finances des établissements publics décentralisés, un contrôle efficace.

2° CONTENTIEUX DE LA LIQUIDATION.

La liquidation consiste à déterminer le montant de l'impôt, par application du tarif légal à la base préétablie. En principe, le contentieux de la liquidation tend à la réparation des erreurs matérielles, qui ont pu se produire dans les opérations de taxation : il sera instruit et

(1) C. E. *Merlin*, 29 juin 1900. Leb. p. 438.

(2) C. E. 30 juin 1933 *de Barbarin* R. O. 6.015. Leb. p. 713.

(3) C. E. 31 mai 1929, *Tapissier* R. O. 5.329. Leb. p. 537.

(4) L. Troabas « L'applicazione della teoria della causa nel diritto finanziario, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1937, I. 34.

jugé comme les demandes en décharge ou réduction portant sur l'assiette de l'impôt. Il ne présente de caractère original que dans la mesure où le Conseil d'Etat admet le contribuable à contester la validité du tarif qui a déterminé le montant de l'impôt, la base d'imposition étant par ailleurs hors de discussion.

Lorsqu'il s'agit de taxes d'Etat, le législateur réglant souverainement les tarifs fiscaux, les hypothèses dans lesquelles le tarif appliqué peut être contesté sont limitées. Néanmoins, le législateur a pu prévoir la coexistence de plusieurs tarifs, lorsqu'il entend donner à un impôt un caractère dégressif : à côté d'un tarif général, seront prévus des tarifs réduits dont bénéficieront les petits et moyens contribuables (V. par exemple, art. 22 et 23 du C.G.I.D., prévoyant un tarif réduit pour les petits et moyens commerçants et pour les artisans). Si le contribuable estime que l'administration n'a pas fait une correcte application du tarif légal, il pourra contester, par la voie d'une demande en décharge ou réduction, le montant même de l'impôt qui lui est assigné (V. par exemple; arr. C.E. 30 juin 1933. R. O. 6.016. Leb. p. 717). Par ailleurs, le législateur a pu être amené à édicter certaines majorations rétroactives d'impôts, émis ou à émettre au titre d'une année déterminée (loi du 4 déc. 1925, art. 2 ou décret-loi du 16 juillet 1935, B.L.D. p. 473). L'application de ces majorations peut susciter des difficultés qui relèvent du contentieux de la liquidation (V. C.E., 20 janvier 1928. X. R.O. 5169. Leb. p. 98).

En ce qui concerne les impôts locaux, la tarification de l'impôt est en fonction des délibérations des assemblées locales, approuvées par l'autorité supérieure. Ces organismes sont appelés à voter des centimes additionnels spéciaux ou extraordinaires, au cas d'insuffisance des ressources ordinaires, ou à fixer le tarif de certaines taxes dans les limites d'un maximum arrêté par la

loi des finances locales ou par les règlements en vigueur (V. décret-loi du 31 août 1937, art. 1^{er} B.L.D. p. 789). La légalité du tarif retenu peut être contestée par la voie contentieuse : le Conseil d'Etat pourra exercer utilement, à cette occasion, son contrôle sur la légalité des dépenses, dans les conditions qui ont été précédemment définies.

3° CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT.

Le contentieux du recouvrement comprend deux parties bien distinctes : le contentieux du paiement, et le contentieux des poursuites.

A) *Contentieux du paiement.*

« Toutes les contestations relatives aux paiements
« faits par les contribuables, aux quittances délivrées
« par les percepteurs, à l'imputation des paiements sur
« telle ou telle imposition, et, d'une façon générale, à
« tout ce qui touche aux règlements de comptes entre le
« le percepteur et les contribuables sont du ressort de
« la juridiction administrative » (considérants de l'arrêt du C.E. *de Béarn* du 7 avril 1922. Leb. p. 342). Par ailleurs le Conseil d'Etat a décidé que les demandes de l'espèce échappaient à la compétence du directeur des contributions directes, et qu'elles devaient être soumises directement au Conseil de Préfecture, et, en appel, au Conseil d'Etat (C.E. *Vervacke* 17 février 1934 et *Bourdier* du 28 janvier 1935 déjà cités. R.O. 6.097. Leb. 1934. p. 238. R.O. 6.182. Leb. 1935, p. 114).

Aux procédures relatives au paiement peut être rattachée la production par les agents de recouvrement d'états de cotes irrécouvrables. Lorsque, par suite d'absence, de décès, d'insolvabilité, ou autres événements du même ordre, survenus après la date où les faits donnant

lieu à imposition ont dû être théoriquement constatés (c'est-à-dire pratiquement après le 1^{er} janvier de l'année de l'imposition) le paiement de l'impôt s'avère impossible, l'agent de recouvrement peut obtenir, *pour son propre compte*, remise ou modération des sommes irrécouvrables. Ces états sont instruits et « jugés » comme des demandes en remise et modération. Si le fait allégué est reconnu exact, la responsabilité du comptable sera dégagée.

B) *Contentieux des poursuites.*

Le contentieux des poursuites comprend l'ensemble des procédures relevant des « juridictions contentieuse ou gracieuse » et relatives aux actes tendant au recouvrement forcé de l'impôt direct ou à la mise en œuvre du privilège du Trésor.

Les procédures ressortissant à la juridiction contentieuse (contestation de la validité des poursuites) sont réparties entre les tribunaux administratifs et les tribunaux judiciaires. Les tribunaux administratifs sont compétents pour connaître des oppositions à contrainte (sommation avec frais) [1]. Les tribunaux de l'ordre judiciaire sont au contraire compétents pour les actes ultérieurs (commandement, saisie, vente) ,aux termes de l'art. 49 du règlement de codification du 29 février 1839, modifié par la loi du 9 février 1877. Par ailleurs, toutes les difficultés relatives au privilège du Trésor sont de la compétence des tribunaux de l'ordre judiciaire (Trib. Conflit 13 janvier 1936, S. 1936. 3. 23).

(1) La sommation sans frais n'a pas le caractère de poursuite et ne peut donner lieu à une procédure contentieuse (C. E. X. 29 Avril 1932 Leb. p. 430) : elle ne peut du reste rendre un tiers responsable du paiement de l'impôt (C.E. *Bouthiron* 21 juin 1912. Leb. p. 705.

Les procédures ressortissant à la juridiction gracieuse peuvent être mises en œuvre par les contribuables et par les agents de recouvrement.

Le décret-loi du 8 août 1935 (art. 4) permet aux contribuables de solliciter du ministre, sous certaines conditions et réserves, la remise ou la modération des frais de poursuite, dont ils ont été l'objet (1).

Les agents de recouvrement, d'autre part, peuvent obtenir remise ou modération des frais de poursuite qu'ils ont exposés pour le recouvrement des cotes ultérieurement reconnues irrécouvrables (2).

Le contentieux de l'impôt direct se prolonge par un *contentieux répressif*, qui est porté tantôt devant le Conseil de Préfecture, statuant comme en matière de convention, tantôt devant les tribunaux de l'ordre judiciaire (V. le tableau des procédures).

Enfin les agents de recouvrement qui n'auraient pas obtenu le paiement d'un impôt, légalement établi et non irrécouvrable, peuvent, aux termes d'un décret du 12 mai 1928, obtenir qu'il leur soit accordé décharge ou atténuation de leur responsabilité de comptables : cette procédure est purement gracieuse : le pouvoir de décision appartient aux préfets et au ministre en dernier ressort. De l'ensemble de ces développements, qui n'ont eu d'autre but que de dégager sa physionomie d'ensemble, il

(1) Un arrêté ministériel du 11 janvier 1936 donne délégation du ministre au directeur de la comptabilité publique pour se prononcer sur les demandes de l'espèce, quand le montant des propositions de dégrèvement n'excède pas 10.000 frs.

(2) L'annulation ou la réduction d'une imposition entraînent de *plein droit* l'allocation totale ou proportionnelle en non valeurs du coût des actes de poursuites signifiés au réclamant (C.G.I.D. art. 415). L'allocation ayant lieu de plein droit, il n'y a pas lieu en l'espèce à la mise en œuvre d'une procédure contentieuse.

résulte que le contentieux de l'impôt direct, tel du moins que l'entend la terminologie traditionnellement admise, présente une phase administrative et une phase judiciaire. En matière de « juridiction gracieuse » la décision administrative est, en principe, l'aboutissement définitif de la procédure. En matière de « juridiction contentieuse » elle a au contraire un caractère préliminaire, le dernier mot appartenant éventuellement au juge.

Nous nous proposons d'étudier *les décisions administratives de toute nature intervenant en la matière*.

Nous négligerons, dans toute la mesure du possible, les règles purement procédurales, qui peuvent être facilement retrouvées, soit dans les documents administratifs, soit dans les ouvrages spécialisés (1).

Nous nous attacherons, en revanche, à rechercher pour chaque catégorie de décisions, la nature du pouvoir des agents qui les prennent, les éléments déterminants qui les conditionnent (instruction des affaires et mobiles de la décision), leur effet dans le temps et dans l'espace et leur exécution par les services d'assiette et de recouvrement. Accessoirement, nous aurons à nous préoccuper de l'incidence que peuvent avoir, au regard des impôts sur les revenus, celles de ces décisions qui portent dégrèvement.

Nous diviserons notre exposé en trois parties principales :

La première sera consacrée à l'étude des décisions intervenant sur les procédures préliminaires à l'établissement du rôle,

(1) V. par exemple L. Trotabas, *Précis de Science et législation financières* éd. 1935. p. 332 et suivantes.

Thèse René Canac « Des réclamations en matière de Contributions directes » (Paris 1929).

Thèse Jean Colin, « Les dégrèvements gracieux en matière de Contributions directes » (Paris 1933).

La deuxième sera consacrée à l'étude des décisions du directeur des Contributions directes « statuant au contentieux ».

La troisième sera consacrée à l'étude des décisions administratives intervenant sur les procédures « purement gracieuses ».

Ce plan peut paraître aride, mais la matière est si touffue qu'elle aurait rendu artificielle, croyons nous, une construction plus séduisante.

Pour nous y tenir nous même, il nous a fallu les conseils et les encouragements continus de l'inspirateur de ce travail, M. le Professeur Trotabas, auquel nous devons exprimer, au seuil de notre étude, notre très profonde, très respectueuse et très affectueuse reconnaissance.

PREMIÈRE PARTIE

Les décisions intervenant
sur les procédures préliminaires
à l'établissement du rôle

CHAPITRE I

LES DÉCISIONS DES ORGANES NON HIÉRARCHISÉS

Les organes non hiérarchisés (assemblées locales élues, commissions diverses) n'interviennent que dans le contentieux préliminaire à l'établissement du rôle, soit à l'occasion d'actes fiscaux généraux (contingents, tarifs) soit à l'occasion des opérations d'assiette individuelle de l'impôt.

SECTION I

Litiges relatifs aux actes fiscaux généraux

A) RÉCLAMATIONS CONTRE LES CONTINGENTS.

Les réclamations contre les contingents successivement assignés, dans le cadre du département, aux diverses circonscriptions administratives (arrondissements, communes), au cours des opérations de répartition (1) et de sous-répartition (2) sont soumises aux assemblées locales intéressées : les Conseils généraux statuent à leur égard, *en premier et dernier ressort*, si les réclamations émanent des Conseils d'arrondissement, *en « appel »* des Conseils d'arrondissements, si elles émanent des Conseils municipaux.

La décision du Conseil général statuant en la matière est définitive : il ressort de la jurisprudence constante du Conseil d'Etat (3) que le répartition et le sous-répartition constituent « des opérations administratives, qui

(1) Répartition du contingent départemental entre les arrondissements par le Conseil général.

(2) Répartition du contingent, assigné par le Conseil général, entre les différents arrondissements du département par le Conseil d'arrondissement.

(3) Cf C.E., 13 mars 1903, *Aldy et Vigent*. Leb. p. 218. — *Cheminade* du 26 novembre 1915. Leb. p. 332.

ne sont pas de nature à être discutées devant le Conseil d'Etat par la voie contentieuse ».

La décision du Conseil général s'impose directement aux assemblées sous-jacentes, et indirectement aux contribuables, qui en supporteront le contre-coup : la Haute-Assemblée, en effet, dénie toute qualité pour réclamer devant elle contre les contingents, aussi bien aux organes représentatifs des collectivités intéressées qu'aux contribuables.

Cette assemblée peut, ou bien, rejeter la demande qu'elle estime non fondée, ou bien, accorder une réduction du contingent assigné à un arrondissement ou à une commune de sa circonscription.

Le préfet est chargé, conformément à l'art 46 de la loi du 10 mai 1838, de surveiller l'exacte observation par le Conseil d'arrondissement de la décision du Conseil général : il dispose à cet effet d'un pouvoir d'office, qui serait, dans les termes du droit commun, soumis au contrôle du Conseil d'Etat par la voie de l'excès de pouvoir.

Il importe, au surplus, de remarquer que le contentieux né des opérations de répartition n'a plus aujourd'hui d'importance pratique : la contribution mobilière est en effet dans notre fiscalité directe, le seul impôt de répartition, qui ait subsisté. Bien plus, depuis la loi du 31 juillet 1917, elle n'est plus perçue qu'au profit des départements et des communes, le contingent des départements est devenu un principal fictif qui ne varie que dans la mesure des fluctuations de la matière imposable : dès lors, les opérations de répartition et de sous-répartition ne peuvent modifier les contingents assignés aux départements et aux communes que dans une mesure arithmétiquement déterminée par les variations de la

matière impossible : elles ne laissent qu'une place très réduite à la possibilité de litiges (1).

B) LITIGES RELATIFS AU TARIF APPLICABLE A CHAQUE CATÉGORIE DE NATURE DE PROPRIÉTÉS, EN MATIÈRE D'IMPOT FONCIER SUR LES PROPRIÉTÉS NON BATIES.

Lors de la révision des évaluations foncières, le tarif applicable à chaque catégorie de nature de propriétés est déterminé dans le cadre de la commune, d'accord entre l'administration des contributions directes et une commission de classificateurs : lorsque l'accord n'a pu être réalisé, le litige est porté devant une commission départementale qui arrête le tarif. Mais le maire, dans l'intérêt des propriétaires fonciers de la commune, le directeur des contributions directes, dans l'intérêt du Trésor, peuvent respectivement « *faire appel* » de la décision de la commission départementale devant une commission centrale des évaluations foncières ; par ailleurs, que le tarif, ait été arrêté avec ou sans intervention de la commission départementale, le ou les propriétaires, possédant plus de la moitié de la superficie des terrains auxquels s'appliquent le tarif, sont admis à le contester devant la commission centrale.

D'autre part, la Commission départementale et la Commission centrale sont appelées à donner successivement leur avis sur les demandes *en révision exceptionnelle* du tarif, dont l'équilibre aurait été rompu, dans l'intervalle de deux révisions, par des circonstances

(1) Le contingentement des départements était avant la réforme de 1917 réalisé par une loi annuelle : le Conseil d'Etat était a fortiori incompétent pour connaître des réclamations que lui auraient soumises des collectivités locales ou des contribuables y ayant intérêt, contre le contingent législativement assigné.

exceptionnelles. Conformément à l'art. 13 de la loi du 29 mars 1914, le maire a seul qualité pour exercer ce recours.

En bref, les commissions départementales et centrale tranchent un litige, lorsqu'il s'agit de la révision normale du tarif : elles donnent au contraire « un avis » lorsqu'elles connaissent d'une demande en révision exceptionnelle, la décision appartenant au ministre (C.E. *Sommier*, 20 mars 1923 Leb. p. 343).

Quelle est la nature et la portée juridique des avis et décisions émanant de ces deux organismes ?

Lorsqu'il s'agit d'une demande en révision exceptionnelle du tarif, les deux commissions émettent un avis d'égale valeur, qui se situe sur le même plan hiérarchique. L'avis favorable et distinct de l'un et l'autre de ces deux organismes est la condition nécessaire pour que le ministre, agent de décision, puisse donner à la demande une suite favorable : mais la loi lui réserve un pouvoir d'appréciation personnelle et souveraine : l'avis favorable de chacune des deux commissions ne s'impose pas à lui : il peut rejeter la demande. Par contre, l'avis défavorable de l'une ou l'autre des deux commissions lie le ministre, qui, dans cette hypothèse, ne peut qu'écarter le recours. (C. E. *Comptoir Central de Crédit*, 7 janvier 1927, Lebon, page 21. R. O. 5.115 et *Sommier*, 20 mars 1923, Lebon, page 343).

L'avis de la Commission départementale et de la Commission centrale apparaît comme émanant d'un organisme purement administratif, et sans force exécutoire.

Quant à la décision du ministre, elle est susceptible d'un recours pour excès de pouvoir. Mais il ressort de la jurisprudence du Conseil d'Etat, que la Haute Assemblée se borne, lorsqu'elle est saisie d'une telle décision, à un examen de stricte légalité, et se refuse, de la façon

la plus nette, à connaître des faits de la cause (arrêts *Comptoir central de Crédit* et *Sommier* précités). C'est ainsi que le Conseil d'Etat se déclare incompétent pour apprécier la quotité du tarif établi, qu'il soit saisi par la voie de l'excès de pouvoir (arrêt *Sommier* précité) ou par la voie contentieuse (C. E. *Bedel*, 3 mars 1922. Leb. page 198, 7^e esp.). Il apparaît donc qu'en l'espèce le ministre prend une décision juridictionnelle souveraine; cette hypothèse n'est pas exclue en droit fiscal, et nous en trouvons ici une nouvelle confirmation.

Lorsque la contestation porte sur le tarif établi lors d'une révision normale, la nature juridique et la portée de la décision varient suivant que la décision est prise par la Commission départementale ou par la Commission centrale.

La décision de la Commission départementale n'est pas motivée; elle est susceptible d'un recours pour excès de pouvoir devant le Conseil d'Etat, ce qui implique qu'elle émane « d'une autorité administrative qui ressortit à cette juridiction ». L'intervention de cet organisme ne confère aucune valeur spéciale au tarif qu'elle arrête et qui ne s'impose pas davantage aux propriétaires que celui qui aurait été arrêté d'un commun accord entre l'administration et la commission communale : les contribuables y sont du reste mal représentés, car, dans le dernier état de la législation (1), ils n'y disposent que de deux délégués contre quatre agents administratifs, et ils n'y sont jamais parties : aucune procédure n'assure la défense de leurs droits. La Commission départementale apparaît donc comme un organisme purement administratif, hiérarchiquement supérieur aux premiers agents appelés à se prononcer; sa décision met fin provisoirement à un conflit né entre deux administrations qui

(1) loi du 31 mars 1931, art. 4.

avaient à défendre des intérêts divergents. Mais bien qu'elle intervienne sur un litige et revête ainsi un caractère contentieux, on doit refuser tout caractère juridictionnel à la décision, et, par surcroît, à l'organisme dont elle émane. Ce n'est donc pas par la voie de l'*appel* que, contrairement à ce qu'affirme la loi du 29 mars 1914, la Commission centrale est appelée à connaître de la décision de la Commission départementale. Au surplus — et bien que le fait soit normal en matière de contentieux administratif — cet « *appel* » n'est pas suspensif : la décision de la Commission départementale est exécutée par provision, et le tarif qu'elle a arrêté, bien que contesté, sera retenu pour la confection des rôles des années suivantes, tant que la Commission centrale ne se sera pas prononcée (loi du 16 avril 1930, art. 5).

La Commission centrale est appelée à statuer sur deux catégories de recours : ceux qui ont pour objet de lui déférer le tarif arrêté par une décision de la Commission départementale et ceux qui ont pour objet de lui soumettre directement le tarif arrêté sans intervention de la Commission départementale : les premiers émanent de l'administration de l'assiette, des autorités municipales ou des propriétaires fonciers (1) ; les seconds ne peuvent être exercés que par les propriétaires fonciers (1), qui ont seuls qualité à cet effet ; alors que, devant la Commission départementale, les contribuables n'étaient jamais parties, ils peuvent l'être devant la Commission centrale. Par ailleurs, l'art. 10 de la loi du 29 mars 1914 stipule que la décision de la Commission centrale est définitive et ne prévoit contre elle aucune voie de recours.

(1) A condition que les propriétaires signataires de la pétition détiennent plus de la moitié de la superficie des terrains, auxquels est applicable le tarif contesté.

En raison de ces deux particularités, le législateur s'est efforcé, par des retouches successives au texte primitif (1), de donner à la Commission une composition qui offrît aux contribuables des garanties de plus en plus étendues de compétence et d'impartialité : à cet effet, à la majorité d'agents administratifs, que nous avons relevée dans la composition de la Commission départementale, il a attribué, au sein de la Commission centrale, la majorité aux représentants directs ou indirects des contribuables : deux délégués des contribuables ruraux, choisis par les Chambres d'agriculture de France, et trois parlementaires, nommés par le gouvernement, siègent aux côtés de quatre agents administratifs, sous la présidence du ministre, ou de son délégué.

En la forme, et dans le silence de la loi, la décision de cet organisme est administrative : elle n'est pas obligatoirement motivée, elle n'est pas revêtue de la formule exécutoire.

Mais au fond, elle est une *décision juridictionnelle*.

Bien que la loi n'ait édicté aucune règle de procédure, le Conseil d'Etat décide que les droits de la défense doivent être sauvegardés, lors de l'instruction de l'affaire : c'est ainsi que dans un arrêt du 31 mars 1922, *Commune de Marcillac*, (R. O. 4.834. Leb. p. 300) il a décidé que les requérants devaient obtenir, sur leur demande, communication des documents qui seraient produits devant la Commission centrale : ce faisant, il élève ainsi le recours devant cette commission au rang d'une instance judiciaire.

D'autre part, la décision a force de vérité légale absolue; elle s'impose à tous; au ministre et à l'administration qui ne sauraient la transgresser sans excès de

(1) Loi du 13 juillet 1925, art. 31, modifié par l'art 5 de la loi des 30 et 31 mars 1931.

pouvoir ; au juge de l'impôt direct, qui, saisi d'une réclamation tendant à remettre en question le tarif édicté, devrait reconnaître son incompétence ; aux propriétaires présents et futurs des immeubles visés par le tarif qui ne pourront, sauf circonstances exceptionnelles et jusqu'à la prochaine révision, en contester la teneur à propos de l'application qui en est faite à leurs biens.

Contre les décisions de la Commission centrale, nous avons vu que la loi n'a prévu *aucune* voie de recours : le Conseil d'Etat a, du reste, jugé qu'elles n'étaient pas susceptibles de lui être déférées par la voie de l'appel (C.E. *Morel*, 7 mars 1919. Leb. p. 242).

Est-ce à dire que le Conseil d'Etat se déclarera incompétent à l'égard de telles décisions et en toute hypothèse ? En l'absence d'une jurisprudence positive (1), il est permis de raisonner par analogie. La loi du 1^{er} juillet 1916 avait institué deux commissions pour l'assiette de la contribution exceptionnelle sur les bénéfices de guerre : l'une, organe de taxation, à qui doit être refusé tout caractère juridictionnel, la Commission du 1^{er} degré ; l'autre, qui est une véritable juridiction, connaissant en « appel », dit la loi, mais, en réalité, en premier ressort, des décisions de la Commission du 1^{er} degré, et statuant définitivement, sauf recours devant le Conseil d'Etat pour violation de la loi ou excès de pouvoir, c'est-à-dire par la voie de cassation.

(1) L'absence de jurisprudence sur ce point s'explique aisément, si l'on remarque que l'application de la loi du 29 mars 1914 a été successivement différée par diverses lois. L'art. 2 de la loi du 16 avril 1930 a prescrit la révision des évaluations foncières : mais la révision des tarifs ne sera entreprise effectivement, qu'après l'achèvement des opérations techniques de réfection du cadastre et du classement parcellaire.

L'analogie entre la Commission départementale et la Commission du 1^{er} degré, d'une part, entre la Commission centrale et la Commission supérieure est très nette : il apparaît, dès lors, certain que le Conseil d'Etat accueillerait les requêtes qui invoqueraient l'illégalité ou l'excès de pouvoir viciant les décisions de la Commission centrale. Mais il ne manquerait pas de se considérer comme saisi par la voie de la cassation et se bornerait, dès lors, à un contrôle de légalité; il refuserait tout contrôle des faits. Aussi bien, peut-on déduire de la jurisprudence élaborée à propos des recours en révision exceptionnellement qu'il se refuserait à apprécier la quotité du tarif définitivement arrêté par la Commission centrale (1).

La décision de la Commission centrale a une portée très étendue : elle a effet pour l'avenir et pour le passé :

Pour l'avenir, l'administration devra faire usage du tarif arrêté : le contrôle du respect de la chose jugée appartient au juge de l'impôt direct, par la voie des demandes en décharge ou réduction, et au Conseil d'Etat, par la voie de l'excès de pouvoir.

Pour le passé, car si le tarif contesté devant la Commission centrale a été retenu pour la confection des rôles antérieurs à la décision définitive, il ne l'a été qu'à titre provisoire. Si le tarif est abaissé par la décision de la Commission centrale, les contribuables auront droit rétroactivement à des dégrèvements (loi du 16 Avril 1930, art. 5). Mais le texte manque de la précision, dont l'art. 9 de la même loi fait preuve, au regard des dégrèvements à accorder rétroactivement à certains

(1) Cf supra la jurisprudence découlant des arrêts *Sommier*, *Comptoir Central de Crédit* et *Bedel* précités, p. 30.

commerçants et industriels (1) : dans notre matière, la loi ne précise pas la nature de la procédure qui aboutira à l'allocation de ces dégrèvements. Il semble conforme à l'esprit de la loi, de penser que les dégrèvements seront alloués d'office par l'administration, sans que les contribuables soient tenus, pour se prémunir contre la déchéance, de présenter à titre conservatoire une demande dans les trois mois qui suivront celui de la mise en recouvrement de chaque rôle annuel. Si le tarif est au contraire majoré par la décision de la Commission centrale, il ne pourra être établi, dit le texte, aucune imposition supplémentaire : cette disposition est superflue, car en l'état actuel de la technique de l'impôt foncier, l'administration est dans l'impossibilité de réclamer, au titre d'années échues, des suppléments d'impôt.

C) LITIGES SUSCITÉS PAR L'ABSENCE DE RÔLE.

Le fait que l'administration, pour des raisons spéciales tenant à sa doctrine, ne croit pas devoir mettre en recouvrement un impôt donné, est de nature à porter éventuellement préjudice aux intérêts financiers des collectivités locales, qui pouvaient prétendre bénéficier de ce revenu. Les litiges de l'espèce sont rares. Néanmoins, un arrêt du Conseil d'Etat du 8 mai 1936 nous en donne un exemple. Par une décision spéciale, le ministre, saisi par la commune de Dugny, refusait d'assujettir à la contribution foncière l'aérodrome du Bourget et les bâtiments qui en dépendent. La commune de Dugny continuerait donc à être privée du bénéfice des centimes addi-

(1) Loi du 16 avril 1930, *art. 5* .. des dégrèvements seront rétroactivement accordés aux intéressés.

Loi du 16 avril 1930, *art. 9*, les impositions... seront dégrévées d'office par l'administration des contributions directes.

tionnels communaux perçus sur l'impôt foncier. Or, elle a attaqué la décision du ministre par la voie de l'excès de pouvoir. Le Conseil d'Etat, par un arrêt fortement motivé, annule la décision du ministre « refusant *en termes généraux* d'imposer à la contribution foncière l'aéroport du Bourget ».

L'administration s'est inclinée immédiatement devant cette jurisprudence, qui infirmait sa doctrine relative à l'exemption d'impôt foncier des aéroports de l'Etat. Bien plus, de la jurisprudence qui se dégage de cet arrêt d'espèce, elle a fait une règle générale, qui se substitue entièrement à sa doctrine antérieure (1).

(1) Cf. B.O.C.D. 1936, 4^e partie n° 1, p. 3.

SECTION II

Décisions des organes non hiérarchisés sur les litiges relatifs aux actes individuels d'assiette des impôts cédulaires sur les revenus

L'assiette des impôts directs du type ancien, forfaitaires ou indiciaires, est le plus souvent réalisée par la collaboration de l'administration et de commissions (commissions de répartiteurs, des classificateurs) sous le contrôle des tribunaux administratifs; le contribuable ne participe pas en principe à ces opérations.

Lors de l'élaboration initiale des textes de la fiscalité directe moderne, le législateur avait cru pouvoir éliminer de la technique fiscale les procédés forfaitaire et indiciaire : la détermination de la base de l'impôt devait résulter de la collaboration du contribuable et de l'administration, sous le contrôle du juge : dans un tel système, il n'y avait place pour aucun organisme intermédiaire. Mais il dut rapidement y renoncer et abandonner peu à peu l'espoir de taxer en toute hypothèse la matière imposable réelle; le régime actuel de nos impôts cédulaires est un compromis où se combinent les deux techniques.

Au cours des opérations d'assiette des impôts sur les revenus, l'administration peut être amenée soit à contester la teneur de la déclaration souscrite par le contribuable (détermination du bénéfice commercial ou non commercial *réel*) soit à dénoncer, comme trop éloigné de

la réalité, ou plus exactement de la vraisemblance, le bénéfice forfaitaire, dont le montant est strictement limité par le mode de calcul légal et qui doit normalement servir de base à l'impôt (détermination du bénéfice agricole réel) ; l'administration peut également arrêter d'office le chiffre imposable, en collaboration avec le contribuable, que la loi dispense, dans certaines hypothèses, de fournir une déclaration préalable (détermination du bénéfice forfaitaire en matière d'impôt sur les bénéfices commerciaux) (1).

La présomption d'exactitude attachée au chiffre déterminé par la déclaration du contribuable ou par le mode de calcul légal est une garantie efficace contre tout arbitraire administratif : le droit reconnu à l'administration de dépasser ce chiffre a pour contre-partie l'obligation qui lui est faite d'apporter éventuellement au juge la preuve du bien fondé de ses prétentions.

Or la pratique a montré que très fréquemment, l'administration n'est en mesure d'apporter, à l'appui de son évaluation *subjective* de la matière imposable, que des présomptions et non une preuve, dont le juge puisse se satisfaire. Il est apparu, qu'imposer en toute hypothèse, la charge de la preuve à l'administration équivalait à paralyser son activité dans la recherche de la fraude, et à la contraindre à s'incliner devant des « camouflages » habilement réalisés, qui peuvent ramener la base d'imposition à un niveau incompatible avec la vraisemblance.

(1) Nous laissons volontairement de côté l'hypothèse où par sa négligence le contribuable encourt une taxation d'office ; dans ce cas, l'administration arrête, proprio motu, la base d'imposition et c'est au chiffre retenu par elle qu'est attachée la présomption d'exactitude dont il va être question. La procédure d'établissement de l'impôt n'étant pas contradictoire, il ne peut être question d'un litige préalable à la mise en recouvrement du rôle.

L'expérience a montré, d'autre part, que le juge se trouverait débordé, si tous les litiges auxquels donne lieu la lutte incessante de l'administration contre la fraude lui avaient été soumis, sans qu'une solution préalable n'ait été cherchée dans une procédure de conciliation, qui sauvegarderait à la fois les intérêts légitimes du Trésor et du contribuable.

Aussi, tout en maintenant intacte la garantie fondamentale que constitue pour le contribuable le droit de saisir le juge de l'impôt, le législateur a-t-il cherché dans la création d'organismes distincts de l'administration de l'assiette, une formule susceptible de rendre plus favorable la position de celle-ci devant le juge, en la dégageant de la charge de la preuve : du même coup serait évitée la multiplication des procès, dans la mesure où une solution amiable peut mettre fin aux litiges.

Ces organismes interviendront dès que le désaccord entre l'administration et le contribuable se sera manifesté, c'est-à-dire au cours de la procédure contradictoire d'établissement de l'impôt et préalablement à la mise en recouvrement du rôle : en effet, dès qu'elle est consignée dans le rôle, l'imposition est définitive, et, sur le plan purement contentieux, seules une décharge ou une réduction peuvent en modifier la base (1). Ils revêtent la forme de commissions, spécialement adaptées aux caractères particuliers de chacun des impôts, dont elles sont appelées à apprécier la base. Cette adaptation se manifeste par des différences dans leur composition, dans leur fonctionnement, dans la nature de l'appréciation portée par chacune d'elles sur les litiges qui leur sont soumis. D'une façon générale, elles se répartissent en

(1) La décision portant décharge ou réduction ne peut émaner que de l'administration de l'assiette, qui a *posteriori* reconnaît son erreur, ou du juge de l'impôt.

deux groupes qui s'opposent : les commissions consultatives et les commissions de taxation. Mais pour si importantes que soient les différences qui les séparent, il n'en reste pas moins que la nature, la portée et l'effet juridique de leurs délibérations sont régis par certains principes qui leurs sont communs.

A la différence de celles qui collaborent à l'établissement des anciennes contributions directes, ces commissions ne sont appelées à intervenir que si la détermination de la base d'imposition suscite, entre l'administration et le contribuable, un *désaccord* portant sur une question de fait et non sur une question de droit (C.E. 15 janvier 1932. X. R.O. 5.754. Gaz. Pal. 32. 1. 519). Elles n'interviennent d'autre part que préalablement à la mise en recouvrement du rôle : si, en effet, à tort ou à raison, l'administration ne croit pas devoir saisir du litige la commission compétente, et si elle met, d'autorité, en recouvrement l'imposition litigieuse, la commission perd de ce fait toute compétence à l'égard de celle-ci ; seul, le juge, s'il est saisi par le contribuable, pourra désormais connaître du litige (1).

(1) Il va sans dire que le juge annulerait une imposition litigieuse, à l'assiette de laquelle la commission compétente n'aurait pas été appelée à collaborer, si le recours à cette commission était obligatoire pour l'administration qui devait légalement la saisir du litige : il en serait ainsi en matière de détermination *forfaitaire* du bénéfice industriel et commercial, en matière de détermination du bénéfice agricole ou non commercial.

En revanche, l'administration n'est pas tenue légalement de soumettre le litige à la Commission consultative, lorsque le désaccord porte sur la détermination du bénéfice industriel ou commercial *réel* (C.E., 13 juillet 1935. R.O. 6.224. Bull. Dup. 1936. p. 167 et C. E. 16 mars 1936. R. O. 6.397. req. 47.730).

Ces commissions ne sont pas des organes juridictionnels : elles manifestent leur opinion dans des avis non motivés, ou dans des décisions motivées ou non motivées (1), selon les cas, qui n'ont jamais l'autorité de chose jugée : le chiffre, qu'elles retiennent comme susceptible de servir de base à l'imposition, ne s'impose pas au tribunal, qui, s'il est saisi du litige, peut lui substituer sa propre évaluation *dans la limite de l'imposition portée au rôle*.

Les commissions n'étant pas des organes juridictionnels ont un pouvoir d'appréciation illimité : notamment le chiffre auquel elles s'arrêtent peut excéder celui qui était proposé par l'Administration (C.E. X. 28 mai 1935, req. 44.050. R. O. 6.204 et 28 février 1936. Bull. Dup. 1936. p. 222).

Si les avis et décisions de ces commissions n'ont pas le caractère juridictionnel, il faut reconnaître néanmoins qu'ils ont pour l'avenir un effet juridique définitif. Ils peuvent modifier la position normale des parties devant le juge. En effet, dans la mesure où la base d'imposition constatée dans le rôle n'excède pas le chiffre adopté par la commission compétente, la charge de la preuve qui, normalement, devrait incomber à l'administration est reportée sur le contribuable; il s'opère donc un renversement de la charge de la preuve au profit de l'administration, fait qui s'impose au contribuable comme au juge lui-même. (C. E. 24 mai 1937, Gaz. Pal. 1937. 2. 452).

En l'absence d'un caractère juridictionnel, ces commissions comme leurs délibérations ont un caractère administratif : encore n'émettent-elles jamais de décisions exécutoires par elles-mêmes. La seule décision qui

(1) La Commission de taxation qui intervient en matière d'impôt sur les bénéfices non commerciaux est la seule qui ait l'obligation légale de motiver ses décisions.

fait grief au contribuable est celle qui ne peut être prise que par l'administration et par laquelle elle décide de mettre en recouvrement l'imposition, par l'émission d'un rôle : le rôle seul constitue le contribuable débiteur de l'impôt. Dans ces conditions, les délibérations des commissions ne sont pas susceptibles d'un recours direct devant le juge ; notamment, elles ne peuvent être déférées au Conseil d'Etat par la voie de l'excès de pouvoir. Elles s'intègrent purement et simplement à la procédure générale d'établissement de l'impôt ; mais, après la mise en recouvrement du rôle, le contribuable aura la faculté d'invoquer, à l'appui d'une demande en décharge ou réduction, les irrégularités substantielles qui les vicieraient. Lorsque le Conseil d'Etat reconnaît irrégulière une délibération, prise, par exemple, en violation des droits de la défense, il ne se borne pas à l'annuler : il prononce la décharge de l'imposition irrégulièrement établie ; et il en est ainsi même quand le recours à la commission n'était pas également obligatoire pour l'administration (1) : il n'admet pas celle-ci à faire devant lui la preuve de ses prétentions, en remplaçant les parties dans la position où elles se seraient trouvées, si l'administration, comme elle en avait le droit, n'avait pas soumis le litige à la commission compétente (C.E. 19 juin 1934. R. O. 6.121. Gaz. Pal. 34. 2. 459 Leb. p. 699) [2].

(1) Voir supra, p. 40, note 1.

(2) Cette solution est particulièrement sévère pour l'administration : dans ce même arrêt, mais au regard de l'impôt général sur le revenu, qui n'est pas soumis aux mêmes règles de procédure que l'impôt cédulaire, le Conseil d'Etat reconnaît que le chiffre qui servait de base à l'impôt n'était pas exagéré et devait être retenu pour la détermination du revenu global, c'est-à-dire que l'administration lui avait donné une preuve suffisante de sa correction.

Le caractère non juridictionnel de ces organismes, le caractère non exécutoire de leurs délibérations, et surtout le renversement éventuel de la position des parties devant le juge constituent les principes fondamentaux qui régissent toutes les commissions de l'espèce.

Il n'est pas dans le cadre de cet ouvrage d'entrer dans le détail du régime original qui est fait à chacune d'elles, puisque nous nous bornons à l'étude de leurs délibérations. Mais il importe de montrer la différence essentielle qui sépare les *avis* des commissions consultatives des *décisions* des commissions de taxation (1). Les

Dès lors, en égard au caractère facultatif de l'intervention de la commission, il semble qu'il eût été normal de valider l'impôt cédulaire dont la base était, par ailleurs, reconnue non exagérée.

(1) Les Commissions consultatives sont :

Les commissions départementales intervenant pour la détermination du bénéfice commercial ou industriel *réel* (C.G.I.D. art. 18, mod. par l'art 19 de la loi du 31 déc. 1936 et par l'art. 5 de la loi du 31 déc. 1937).

Les commissions départementales et centrale intervenant pour la détermination du bénéfice agricole réel (loi du 31 déc. 1936, art. 31).

Les commissions de taxation sont :

Les commissions départementales et centrale intervenant pour la détermination du bénéfice industriel ou commercial forfaitaire (C.G.I.D. art. 13 mod. par l'art. 19 de la loi du 31 déc. 1936 et par l'art. 5 de la loi du 31 déc. 1937).

Les commissions départementales intervenant pour la détermination du bénéfice non commercial (art. 36 et 87 du C.G.I.D., mod. par l'art. 32 de la loi du 31 déc. 1936).

On remarquera que les commissions départementales compétentes en matière d'impôt sur les bénéfices commerciaux statuent tantôt comme commissions consultatives, tantôt comme commissions de taxation.

premiers ne s'imposent pas à l'administration, même s'ils émanent d'une commission consultative centrale, statuant sur le litige au deuxième degré, à la requête du contribuable ou de l'administration : celle-ci conserve intact son pouvoir d'appréciation et son pouvoir de décision; malgré l'avis de la commission compétente, elle peut arrêter la base de l'imposition au chiffre qui lui paraît opportun; mais elle devrait fournir au juge la preuve de ce chiffre, dans toute la mesure où il excède celui qui avait été retenu par la commission consultative, saisie au préalable du litige.

Au contraire, en même temps qu'elle la saisit, l'administration délègue à la commission de taxation son pouvoir d'appréciation, quant au choix du chiffre qui devra servir de base à l'impôt. Tout au plus peut-elle prolonger le litige, quand la loi lui donne, comme au contribuable du reste, la faculté de déférer la décision de la commission départementale à une commission centrale de même nature, mais hiérarchiquement supérieure (1). Bien plus, en matière d'impôt sur les bénéfices non commerciaux, c'est à la commission qu'il appartient d'apprécier si le contribuable, qui, d'après elle, a déclaré un revenu insuffisant, a pu établir sa bonne foi au cours de la procédure contradictoire qui s'est déroulée devant elle (C.G.I.D. art. 88 et 90). C'est dire que la commission de taxation, dans les cas litigieux, est en réalité maîtresse de l'assiette de l'impôt, sous le contrôle du juge, aux lieu et place de l'administration qui ne conserve qu'une compétence passive, celle de mettre l'impôt en recouvrement. Mais sa décision rendue, la commission est définitivement dessaisie; c'est ainsi qu'elle n'intervient pas, même à titre con-

(1) Il en est ainsi en matière d'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole (loi du 31 déc. 1936, art. 31).

sultatif (1), au cours de l'instance en décharge ou réduction, que le contribuable qui se croirait lésé pourrait introduire devant le juge pour contester la base de l'impôt qui lui a été assigné, à charge par lui d'apporter la preuve de ses allégations.

(1) Au contraire, les commissions compétentes en matière d'anciennes contributions directes sont appelées à donner leur avis sur toutes les procédures qui suivent la mise en recouvrement du rôle.

SECTION III

Litiges relatifs aux demandes d'exonération en matière de taxe d'apprentissage

L'art. 44 du C.G.I.D. prévoit que des exonérations pourront être accordées sur leur demandes aux contribuables, passibles de la taxe d'apprentissage, qui auront pris des dispositions particulières en faveur de l'enseignement technique et de l'apprentissage. Si l'administration des contributions directes est normalement chargée de l'assiette de cette taxe, elle n'a pas le pouvoir d'accorder ou de refuser ces exonérations : ce pouvoir est conféré à des organismes plus compétents qu'elle pour apprécier des faits qui touchent à l'organisation générale et au financement de l'enseignement technique (Comités départementaux et Commission permanente du Conseil supérieur de l'enseignement technique).

Dès lors qu'un contribuable présente une demande d'exonération, l'administration doit en saisir automatiquement le comité départemental et doit surseoir à la mise en recouvrement de l'impôt, jusqu'à ce que celui-ci ait statué; cette décision s'impose à l'administration. Le comité départemental apparaît donc comme un agent d'assiette que la loi substitue exceptionnellement à l'administration compétente en matière d'impôts directs. Mais il intervient en l'absence d'un litige entre l'administration et le contribuable; ce caractère le différencie net-

tement de toutes les commissions que nous avons rencontrées précédemment et qui n'intervenaient dans l'assiette de l'impôt que dans les cas litigieux. La décision du comité départemental est une décision administrative qui n'est pas exécutoire par elle-même, car elle ne fait grief au contribuable que lorsque le rôle qui en fait état a été mis en recouvrement; comme telle, elle ne serait pas susceptible d'un recours direct si le législateur n'en avait autrement ordonné. Or, la loi décide que cette décision peut être portée « en appel » devant la commission supérieure de l'enseignement technique tant par le préfet, agissant dans l'intérêt du Trésor, que par le contribuable qui se croirait lésé; cette commission se prononce en dernier ressort sur les recours de l'espèce.

Cette disposition revient à retirer au juge normalement compétent, en matière d'impôts directs, la connaissance des litiges portant sur la quotité des exonérations à accorder sur la taxe d'apprentissage (1); ce dessaisissement ne pouvait avoir lieu qu'au profit d'un organe *juridictionnel*, dont la décision en dernier ressort serait elle même *juridictionnelle*. Tel est bien en effet le caractère que le Conseil d'Etat reconnaît à la commission permanente du Conseil supérieur de l'enseignement technique et à ses décisions. Dans l'arrêt *Lerebours et Bretizel*, du 1^{er} juillet 1932 (R.O. 5886, inédit) la Haute-Assemblée déclare qu'il s'agit d'une « véritable juridiction qui doit observer toutes les règles de procédure dont l'application n'est pas écartée par une loi spéciale ».

(1) Le contribuable n'en conserve pas moins le droit de recourir à la procédure en décharge ou réduction pour contester la quotité de la taxe, qui lui est assignée dans le rôle, dans la mesure où il ne conteste pas la décision qui est intervenue sur sa demande d'exonération.

Cette juridiction est une juridiction administrative qui, tout en statuant en dernier ressort, n'en est pas moins subordonnée au Conseil d'Etat; mais c'est par la voie de la cassation que serait saisie la Haute-Assemblée d'un arrêt de cette commission. C'est ce qui résulte explicitement des considérants d'un arrêt *Syndicat normand de filatures de coton*, du 6 février 1931. R. O. 5554. Gaz. Pal 31. I. 507). D'où il suit que le Conseil d'Etat abandonne à cette juridiction l'appréciation souveraine des faits, qui sont devant lui hors de discussion; il n'exerce sur le jugement qu'un contrôle de stricte légalité : il annule, mais ne réforme pas la décision qu'il estime entachée d'illégalité (arrêt *Lerebours et Bretizel* précité).

S'il faut reconnaître aux décisions de la commission permanente le caractère de décisions juridictionnelles (elles sont motivées, elles ont l'autorité de chose jugée etc...) elles n'en présentent pas moins des caractères particuliers qui rattachent cet organisme à l'administration, dont il fait partie.

C'est ainsi que son pouvoir d'appréciation dépasse celui qui est dévolu au juge fiscal, statuant en matière de décharge et réduction. En effet, le recours à la commission permanente n'est pas suspensif (1) : d'où il suit que les décisions du comité départemental peuvent être appliquées dans le rôle dès qu'elles sont prises, et malgré le recours dont elles sont l'objet de la part du préfet ou du contribuable. Or, si par suite de la séparation des fonctions administrative et judiciaire, le juge fiscal ne peut en aucun cas majorer l'imposition qui est consignée

(1) Toutefois le décret du 8 avril 1931 décide qu'il peut être sursis au paiement de l'impôt contesté dans les conditions prévues par la loi du 27 décembre 1927 (art 15) à l'égard des demandes en décharge et réduction.

dans le rôle (il ne peut que la confirmer ou la diminuer), il n'en est pas de même pour la commission permanente : ce n'est pas en effet l'imposition qui lui est déférée, mais une décision qui émane d'un organisme hiérarchiquement inférieur à elle : dès lors, rien ne limite ses pouvoirs d'appréciation et de décision ; et alors même que le recours émanerait du contribuable, rien ne s'opposerait à ce que le montant de l'exonération qu'elle arrête soit inférieur à celui qui avait été retenu en premier ressort. C'est ainsi encore que les décisions de la commission permanente ne sont pas revêtues de la formule exécutoire : elles sont notifiées, par l'intermédiaire du préfet, à l'administration de l'assiette qui est chargée de leur exécution, au même titre qu'elle devait assurer l'exécution des décisions du comité départemental. Si le rôle a été mis en recouvrement avant qu'elles n'interviennent, l'exonération qui aura été déduite du montant de l'impôt sur la base de la décision du comité départemental pourra être confirmée, diminuée ou majorée.

Si le montant de l'exonération est réduit, le contribuable se verra réclamer un supplément d'impôt, à condition toutefois que le délai de la prescription triennale ne soit pas expiré.

Si, au contraire, le montant de l'exonération est majoré, le contribuable aura droit à un dégrèvement qui, aux termes de l'article 46 du C. G. I. D., doit lui être alloué d'office par l'administration (1).

Ces constatations nous amènent à conclure que la commission permanente du Conseil supérieur de l'enseignement technique est une juridiction qui n'est pas entièrement dégagée de ses attaches administratives.

(1) Sur la procédure d'exécution du dégrèvement d'office voir infra p. 60 et suiv.

CHAPITRE II

LES DÉCISIONS DES AGENTS ADMINISTRATIFS HIÉRARCHISÉS

Procédures relatives aux retenues à la source opérées en matière d'impôt sur le salaire et d'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales

Au nombre des procédures préliminaires à l'établissement du rôle, il convient de ranger, pour ordre si l'on peut dire, celles qui permettent de restituer au contribuable, dès avant l'émission du rôle, le montant de l'impôt retenu à la source qu'ils ont été amenés à verser au Trésor, en exécution des articles 74 à 77 et 95 à 99 du C.G.I.D. (1).

(1) Ces dispositions législatives enjoignent aux employeurs, débirentiers, débiteurs d'honoraires, de retenir à la source le montant de l'impôt sur le salaire ou de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, à raison des sommes, passibles de ces impôts, qu'ils versent à des personnes domiciliées hors de France ou n'y ayant pas d'installation professionnelle permanente.

La perception par voie de rôle nominatif est la caractéristique commune à tous les impôts directs ; la retenue à la source de certains impôts directs y fait exception : mais, techniquement, l'exception ne peut être définitive ; le montant des retenues à la source versé au Trésor est repris dans un rôle, établi à intervalles périodiques (tous les six mois), par l'administration des contributions directes. Ce document permet aux comptables de régulariser, conformément au droit commun, le compte d'attente, où les versements de l'espèce auront été comptabilisés provisoirement.

A la vérité, les hypothèses, où les retenues à la source peuvent susciter des difficultés, semblent peu nombreuses. Les versements sont effectués, obligatoirement certes, mais volontairement en quelque sorte, sans invitation préalable, par les employeurs, débirentiers, débiteurs d'honoraires, qui évitent ainsi la mise en cause de la responsabilité personnelle qui leur incombe, en vertu des textes précités : toutefois ceux qui ont effectué les versements représentatifs des retenues à la source ont pu se tromper à leur préjudice, soit par suite d'une erreur matérielle, soit par suite d'une mauvaise interprétation de la loi, soit par suite de leur méconnaissance d'une convention internationale réglant les problèmes de double imposition, et exemptant de l'impôt retenu à la source les personnes domiciliées dans les pays étrangers signataires (1).

(1) Nous citerons :

la Convention franco-allemande du 9 novembre 1934.

la Convention franco-belge du 16 mai 1931.

la Convention franco-américaine du 27 avril 1932 (décret du 21 décembre 1934).

Le décret du 27 Avril 1935 a d'autre part exempté dans les mêmes conditions les contribuables ayant leur domicile en Algérie.

Le droit de réclamation du contribuable qui a effectué à tort un versement, au titre des retenues à la source, est normalement subordonné à la mise en recouvrement du rôle, qui ouvre et fait courir le délai de présentation des demandes en décharge et réduction. Mais, par mesure de bienveillance, à la faveur de l'imputation précaire et provisoire donnée aux versements de l'espèce dans la comptabilité publique, l'administration a pu prévoir une procédure de remboursement accéléré, qui dispense celui qui a versé à tort au Trésor d'attendre trop longtemps le remboursement auquel il a droit (cir. 2104 du 3 décembre 1936).

Qu'ils agissent d'office ou sur requête des contribuable, les contrôleurs peuvent proposer au directeur qui statue, la restitution des versements excédentaires. Le directeur délivre aux intéressés et au service du recouvrement des ordres-avis de remboursement, qui peuvent être immédiatement exécutés (1).

Les sommes versées n'ayant été prises en charge, dans la comptabilité publique, ni par un compte budgétaire, ni par un compte de Trésorerie affecté à la comptabilité des recettes fiscales, le versement et le remboursement s'annuleront purement et simplement, à due concurrence.

(1) Le directeur délivre habituellement des certificats, pour l'exécution des décisions portant décharge ou réduction.

DEUXIÈME PARTIE

Les décisions du
Directeur des Contributions Directes
statuant au Contentieux

CHAPITRE I

LE POUVOIR DE DÉCISION DU DIRECTEUR DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

SECTION I

Des titres auxquels intervient le directeur des contributions directes

Le directeur des contributions directes intervient dans le contentieux de l'impôt, à deux titres différents.

D'une part, l'art. 10 de la loi du 27 déc. 1927 (C.G. I.D. art. 360) a conféré au directeur le pouvoir de statuer *sur les réclamations de toute nature présentées par les contribuables* en matière de contributions directes et de taxes assimilées, à l'exclusion de celles qui ressortissent à la « *juridiction gracieuse* » (1). Le Conseil d'Etat

(1) Pratiquement les réclamations soumises à ce régime sont celles en décharge et réduction, et celles que la loi assimile quant à la procédure aux demandes en décharge et réduction : demandes en transfert et mutation de cote, demandes d'inscription aux rôles, demandes d'exemption temporaire d'impôt foncier. Sont exclues de ce régime toutes les demandes en remise et modération et procédures assimilées.

a restreint cette compétence aux seuls litiges portant sur le *montant* des impôts dont l'assiette incombe à l'administration des contributions directes (1) : dans les autres hypothèses (2) la demande doit être portée directement devant le Conseil de Préfecture, sans que le contribuable ait l'obligation d'exercer au préalable un recours devant les autorités compétentes, à raison de la nature de l'impôt ou du litige (3).

D'autre part, divers textes législatifs ont conféré à ce même agent le pouvoir de prononcer *d'office* (4) des décharges et réductions, des mutations de cotes et des transferts en matière d'impôt foncier et de contribution des patentes. Ces deux catégories de pouvoirs conférés au directeur s'ajoutent mais ne se confondent pas.

Lorsqu'il est saisi par une requête du contribuable, dans les conditions prévues par l'art. 360 du Code Général, le directeur doit bien, avant de statuer, prendre l'avis de certains organismes compétents à raison de la nature de l'impôt (maire, commission communale des

(1) C.E. 28 janvier 1935. X. R.O. 6.182. Leb. p. 114. précisant un arrêt *Vervacke* du 17 février 1934. S. 1935. 3. 7.

(2) Il en est ainsi lorsque le litige porte sur le *recouvrement* d'un impôt direct quelconque, ou sur l'assiette et la liquidation d'un impôt direct, dans lesquelles n'a pas à intervenir le service des contributions directes.

(3) Sur le caractère obligatoire du recours préalable devant le directeur des contributions directes, lorsque la demande porte sur le montant d'un impôt dont l'assiette incombe aux services qui relèvent de cet agent. V. C.E. X. 23 déc. 1932. R.O. 5.940. Leb. p. 1131.

(4) La mise en œuvre de ce pouvoir peut être sollicitée par le contribuable par la voie d'une déclaration en mairie (C.G.I.D. art. 359).

répartiteurs, présidents de la chambre des métiers ou de la commission départementale de contrôle pour l'emploi obligatoire des mutilés de guerre), mais cet avis ne le lie pas et sa décision peut y contrevenir : il appartiendra aux représentants qualifiés des collectivités intéressées de se pourvoir de cette décision, si elle leur paraît faire grief aux intérêts financiers dont ils ont la garde. Il a, d'autre part, l'obligation stricte de statuer dans les six mois qui suivent la date de présentation de la demande (C.G.I.D. art. 367) : le défaut de décision dans le délai légal équivaut à un rejet de la réclamation, rejet qui permet au contribuable de saisir le Conseil de Préfecture (1).

Quand, au contraire, le directeur agit d'office, il ne peut statuer que si ces mêmes organismes ont donné un avis favorable aux propositions de dégrèvement qui leur sont obligatoirement soumises au préalable : lorsque l'avis émis est défavorable, le directeur, qui croirait devoir persister dans ses intentions, doit confier au Conseil de Préfecture le soin de statuer (2). Bien plus, s'il s'agit d'un transfert de patente ou d'une mutation de cote foncière (3), la décision du directeur est subordonnée à

(1) C.E. 23 déc. 1932, précité. I.G. du 10 déc. 1935, p. 56, note 1.

(2) Toutefois, lorsqu'il s'agit d'un impôt de répartition ou d'une taxe spécifiquement communale, le directeur doit retirer purement et simplement les propositions de dégrèvement, qui seraient désavouées par le maire et la commission des répartiteurs.

(3) Le décret-loi du 30 octobre 1935, qui a créé la mutation de cote d'office en matière de patente permet au directeur de prononcer d'office la mutation, alors même que l'une ou l'autre des parties contesterait le bien fondé des propositions qui leur sont notifiées.

l'adhésion expresse ou tacite des contribuables intéressés : si elles sont contestées, les propositions de transfert ou de mutation de cote sont annulées. Par ailleurs, le directeur n'a pas, en principe, l'obligation de mettre en œuvre le pouvoir d'office qui lui est conféré, et dont l'usage sous l'autorité du ministre, n'est pour lui qu'une simple faculté (1) : en instituant ce pouvoir d'office, la loi n'a créé, au profit du contribuable, aucun droit, dont il puisse se prévaloir pour contraindre les autorités administratives à l'exercer (2) : s'il était saisi à cette fin par la voie de l'excès de pouvoir, le Conseil d'Etat opposerait l'existence du recours parallèle que constituent la procédure normale en décharge et réduction et les procédures assimilées. Toutefois, la loi peut expressément transformer la faculté qui est donnée au directeur en une véritable obligation, qui lie sa compétence quant à l'exercice de ce pouvoir d'office.

Il en est ainsi lorsque le législateur entend assurer, en dehors de toute intervention du contribuable, l'exécution automatique de certaines décisions administratives ou juridictionnelles : il arrive en effet qu'en raison de leur date tardive ou d'une erreur matérielle ces décisions n'aient pas reçu leur application dans les rôles des années subséquentes.

(1) C.E. *Delobel*, 23 janvier 1914. R.O. 4.580. Leb. p. 80. — X, 3 juillet 1931. R.O. 5.655, req. 93.960 et 97.176, inédits. — X. du 3 mai 1930, Leb. p. 481.

(2) La procédure du dégrèvement d'office se déroule d'ailleurs entièrement en dehors du contribuable, à qui le Conseil d'Etat refuse le droit d'intervenir devant le Conseil de Préfecture lors de l'instance que le directeur serait amené à engager, s'il persistait à proposer un dégrèvement d'office que n'approuvent pas le maire ou les répartiteurs (C. E. *Port autonome du Havre*, 31 mai 1929. R. O. 5.327. Leb. p. 534).

Tel est le cas envisagé par l'art. 228 du C.G.I.D. en matière de mutation de cote foncière (1).

Tel est encore le cas, dans certaines hypothèses où la loi fait remonter, à plusieurs années en arrière, l'effet d'une disposition législative nouvelle, qui modifie rétroactivement, dans un sens favorable au contribuable, la législation dont il avait été fait état pour l'assiette de l'impôt (2). Le législateur est amené à confier expressément à l'administration le soin d'assurer l'exécution de sa volonté par dégrèvement d'office. En effet, le contribuable ne peut revendiquer le bénéfice de la disposition nouvelle, par la voie d'une demande en décharge ou réduction, le délai normal de réclamation étant expiré.

Dès lors, les tribunaux administratifs vont se déclarer incompétents. Bien plus, alors même qu'une demande recevable en la forme, basée sur un autre moyen serait pendante devant eux, ils refusent de prononcer le dégrèvement auquel le contribuable pourrait prétendre de par la nouvelle législation (3). S'il en décidait autrement, le juge se substituerait indûment au directeur qui a, sous l'autorité du ministre, une compétence exclusive pour prononcer les dégrèvements d'office. Est-ce à dire, que le directeur appliquera la nouvelle loi discrétionnairement et sans contrôle juridictionnel ? Non, car si les tribunaux administratifs ne peuvent pas être saisis par la voie con-

(1) Ce texte est du reste exceptionnel, car le principe de l'annualité de l'impôt contenu dans les lois du 21 Avril 1872 et du 13 Juillet 1903, s'oppose à la généralisation d'une telle disposition : C. E. Soc. des arts graphiques, 21 Février 1919. Leb. p. 190.

(2) Ainsi l'art. 10 de la loi du 30 Juin 1923, l'art. 9 de la loi du 16 Avril 1930...

(3) C.E. X. 16 Juillet 1930. S. 31-3-28 et C.E. 15 Avril 1932. Leb. p. 390 (10^e esp.) R.O. 5.785.

tentieuse normale, le Conseil d'Etat pourra l'être directement par la voie de l'excès de pouvoir. Le contribuable trouvera ainsi un juge qui appréciera non seulement *en droit* mais *en fait* la légalité de la décision administrative (1). Certes, ce juge ne prononcera pas le dégrèvement, puisqu'en la circonstance, il n'en a pas le pouvoir; mais il annulera la décision illégale et renverra l'affaire devant le ministre pour l'exécution de sa propre décision (2).

Lorsque l'effet rétroactif de la loi ne dépasse pas le cadre de l'année de l'imposition, l'administration prescrit généralement à ses agents d'allouer d'office en dégrèvement les sommes qui deviennent indûment imposées sous l'empire de la nouvelle législation. Ainsi, la circulaire C. D. N° 2.100 du 4 Juillet 1936 prescrit l'allocation d'office des dégrèvements à provenir de l'exécution de la loi du 17 Juin 1936, abrogeant rétroactivement à compter du 1^{er} Janvier 1936 le décret-loi du 8 Août 1935, tendant à l'assujettissement à l'impôt cédulaire de diverses pensions d'invalidité. Mais il va de soi que si le législateur n'a pas expressément prévu que les dégrèvements seraient alloués d'office, le contribuable a le droit de demander, dans les termes du droit commun, par la voie contentieuse, la décharge ou la réduction à laquelle il peut prétendre : si sa demande était rejetée par le directeur, il pourrait utilement la déférer au Conseil de Préfecture, et, en tant que de besoin, au Conseil d'Etat (C. E. 4 février 1932 *Min. fn. c. Le Echo et consorts*. Leb. p. 144. R.O. 5732), sous cette réserve toute fois, qu'en égard à la tardiveté de la loi, sa pétition ait pu être produite dans le délai imparti pour la présentation des demandes en décharge ou réduction : le juge n'aurait pas en effet

(1) C. E. 15 mars 1935, S. 35-3-35 ou Leb. p. 345.

(2) C.E. 15 mars 1935 précité.

qualité pour le relever de la déchéance encourue (1). Il faut noter également que le directeur ne peut agir d'office en toute hypothèse : la procédure d'office constatée dans l'assiette ou la liquidation des impôts *et qui sont le fait de l'administration* (2) : il ne peut, d'office, mettre en œuvre les procédures spéciales qui n'ont d'autre but, que de permettre d'apporter au rôle des rectifications, provenant de faits particuliers dont ce document ne pouvait faire état, soit en raison de leur nature, soit en raison de la date à laquelle ils sont intervenus. C'est ainsi que le bénéfice des dispositions légales, accordant aux contribuables diverses atténuations d'impôt — telles que les dégrèvements sur l'impôt foncier pour dettes hypothécaires, ou les dégrèvements de patente pour fermeture d'établissement en cours d'année — est subordonné à la présentation d'une demande régulière et préalable : c'est ainsi encore que le directeur ne pourrait, d'office, réduire l'impôt régulièrement établi, conformément à la déclaration du contribuable qui aurait commis, en la rédigeant, une erreur à son préjudice. En revanche, s'il est saisi par une demande préalable, le directeur peut et doit statuer sur les procédures de toute nature en décharge ou réduction ou sur les procédures assimilées.

(1) C.E. 20 Déc. 1909, *Davène*, Seine. R.O. 4.238. Leb. p. 1008.

(2) Pour motiver un dégrèvement d'office, l'erreur doit être matérielle, évidente, et ne pas résider seulement dans une appréciation douteuse des faits ou dans une application incertaine de la loi ou de la jurisprudence.

SECTION II

De la nature du pouvoir du directeur

Il semblerait au premier abord que le pouvoir conféré au directeur de modifier la teneur du rôle après sa mise en recouvrement, relève de son pouvoir hiérarchique : « il redresse ou confirme la taxation établie par les agents qui lui sont subordonnés » (Rapport Chéron, Ann. 652. J. O. 1927, débats parlementaires p. 823) ; la demande qui lui est adressée constituerait donc un recours hiérarchique. Mais, en réalité, le directeur est, dans le cadre du département, l'agent responsable de l'assiette et de la liquidation de l'impôt : ces considérants d'un arrêt du Conseil d'Etat du 12 juillet 1932 (X. R.O. 5.832, Leb. p. 707, 7^e espèce) l'indiquent clairement : « seule, l'émission du rôle arrêté par le directeur et rendu exécutoire par le préfet, ou, en vertu du décret du 16 novembre 1926, par le directeur lui même, a pour effet de fixer l'imposition individuelle de chaque contribuable à l'impôt général et aux divers impôts sur les revenus, et de le constituer débiteur du montant de cette imposition ; par suite, les diverses opérations nécessaires à l'établissement des bases d'imposition et consistant notamment dans la réception et le contrôle des déclarations, constituent *de simples mesures préparatoires à la*

taxation : si les lois du 15 juillet 1914 et du 31 juillet 1917, ainsi que celles qui les ont modifiées, confient normalement au contrôleur des contributions directes le soin de procéder à ces mesures, la circonstance que le directeur, ou par délégation de ce dernier, un inspecteur des contributions directes, se substitue au contrôleur pour les accomplir, n'est pas de nature à vicier l'établissement de l'impôt, dès lors que ce fonctionnaire respecte toutes les garanties imposées par la loi au contrôleur dans l'intérêt du contribuable ». Si le directeur est l'agent responsable de l'assiette et de la liquidation des impôts sur les revenus, il l'est encore bien davantage en ce qui concerne les anciennes contributions directes et taxes assimilées, puisque la loi n'a pas confié les opérations préliminaires à la taxation à un agent déterminé.

D'où il suit que la requête au directeur n'est pas un recours hiérarchique, mais une demande adressée à l'agent qui, théoriquement tout au moins, a pris la décision fixant la quotité de l'impôt et qui pourra, en vertu des pouvoirs qui lui ont été conférés, revenir sur elle.

D'ailleurs, au regard des impôts sur les revenus, l'émission du rôle n'épuise pas la compétence de cet agent; il peut en effet, dans la limite du droit de reprise, réparer, dans l'intérêt du Trésor, les insuffisances d'imposition qui lui seraient signalées ou qu'il viendrait à découvrir; il est donc normal qu'il ait en contrepartie le droit de réformer les impositions dans un sens favorable au contribuable, pour en assurer la légalité. Cette dernière faculté est, il est vrai, plus originale, lorsqu'il s'agit d'impôts directs du type ancien, car l'émission du rôle est alors l'aboutissement définitif du pouvoir d'assiette et de liquidation conféré à l'administration; en principe, elle ne dispose pas d'un délai de reprise excédant la durée de l'année de l'imposition pour réparer les omissions totales ou partielles préjudiciant aux droits du Tré-

sor. Le directeur ne peut revenir sur l'imposition que dans le sens d'une atténuation des droits consignés au rôle : c'est par mesure de simplification que ce droit, sans contrepartie, lui a été reconnu dès 1897.

Le pouvoir du directeur statuant sur des litiges relatifs aux impôts directs apparaît donc comme le prolongement, après l'émission du rôle, de son pouvoir de décision en matière d'assiette et de liquidation de l'impôt.

SECTION III

Des mobiles de la décision du directeur

Le directeur a pour premier devoir d'assurer la légalité de l'imposition qui lui est déférée ou dont il s'est saisi d'office. Mais il est un agent administratif; de ce fait, sa décision est nécessairement inspirée par les instructions, circulaires, notes de service, réponses ministérielles aux questions écrites, dont l'ensemble constitue la doctrine administrative. Nous verrons ultérieurement que la décision de cet agent est *pratiquement* définitive, lorsqu'elle fait intégralement droit à la demande du contribuable et lorsqu'elle ne contrevient pas à l'avis, que les autorités locales ont eu à exprimer en raison de la nature de l'impôt contesté; elle est essentiellement précaire dans tous les autres cas : quelle que soit l'importance du litige, la décision est susceptible d'être déférée au Conseil de Préfecture qui exercera son contrôle sans souci de la doctrine administrative : ce tribunal jugera selon sa propre conception de la légalité, dont l'expression coïncidera généralement avec la jurisprudence du Conseil d'Etat. D'où il suit que le directeur se trouve amené le plus souvent à conformer sa décision à la jurisprudence en cours. *En bref, la décision directoriale doit, sans heurter les concepts juridictionnels, s'efforcer de faire triom-*

pher la doctrine administrative dans le cadre de la légalité.

Mais il peut arriver que le directeur se trouve en face d'un conflit qui dresse la doctrine administrative contre la jurisprudence.

Sans doute, d'une façon générale, l'administration adapte de bonne grâce à la jurisprudence du Conseil d'Etat les règles dont elle recommande l'application à ses agents : le grand nombre de difficultés de principe, soulevées par la mise en œuvre de la législation concernant les impôts sur les revenus, permet de vérifier aisément ce fait; il est très rare, en pratique, de voir l'administration résister à la jurisprudence, qui se dégage d'un arrêt de principe ou d'une série d'arrêts posant de façon non douteuse une « règle jurisprudentielle ».

Il faut noter néanmoins que, dans certaines hypothèses où la jurisprudence du Conseil d'Etat s'avère moins libérale que la doctrine administrative, c'est à sa propre doctrine que l'administration prescrit à ses agents de se conformer : il en est ainsi, par exemple, en ce qui concerne la déduction de l'impôt sur le salaire et la réévaluation des bilans. Pour que, du salaire imposable, puisse être déduit le montant de l'impôt sur le salaire afférent à l'année précédente, le Conseil d'Etat exige que cet impôt ait été effectivement payé (C. E. 29 janvier 1932. R. O. 5.767. Leb. p. 125, 9^e esp). L'administration n'en prescrit pas moins à ses agents de continuer à admettre la déduction de l'imposition établie au titre de l'année précédente, même si elle n'a pas été effectivement soldée (note sous l'arrêt précité au Recueil Officiel). Par une circulaire du 13 janvier 1930, l'administration a permis aux entreprises de réévaluer les éléments de l'actif de leurs bilans, pour tenir compte de « la variation apportée par la loi du 25 juin 1928 dans la valeur intrinsèque attachée aux signes monétaires qui expriment les prix de

revient et les amortissements de ces éléments ». Le Conseil d'Etat n'a pas suivi l'administration dans cette voie : fidèle à sa jurisprudence antérieure (1), il maintient que « les amortissements ne peuvent avoir d'autre but que d'assurer la reconstitution de la valeur initiale des éléments d'actif correspondants, que la loi monétaire du 25 juin 1928 n'a pas été créée une nouvelle unité de compte et que la dévaluation édictée n'a pas d'effet rétroactif; qu'ainsi les mesures qu'exprimait en francs le prix de revient des éléments d'un actif immobilisé avant la loi du 25 juin 1928, sont restées les mêmes après sa promulgation » (2). Cette jurisprudence vaut condamnation formelle de la doctrine administrative élaborée par la circulaire précitée. Or l'administration n'en continue pas moins à prescrire à ses agents de se conformer à cette doctrine, essentiellement favorable aux contribuables assujettis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (3). Le Conseil d'Etat refusera de connaître les modalités de l'application de cette décision qui ne saurait être invoquée devant lui. S'il vient à être saisi d'une imposition faisant état de cette théorie administrative, il ne pourra que constater l'insuffisance d'imposition qui en est le résultat normal. Il ne pourra du reste pas y remédier, puisque son pouvoir est limité d'une part, par le montant des droits portés au rôle qu'il ne peut majorer et d'autre part, par les conclusions des parties. Cette situation exceptionnelle d'impuissance du juge à assurer la légalité de l'impôt méritait d'être notée.

(1) C.E. 4 mai 1928, R.O. 5.202, Leb. p. 554. — C.E. 25 juillet 1929, R.O. 5.339, Leb. p. 850.

(2) C. E. 15 avril 1935, R. O. 6.199, Leb. p. 530.

(3) Note sous l'arrêt précité.

En revanche, lorsque la jurisprudence du Conseil d'Etat est favorable aux contribuables, l'administration s'incline généralement devant elle (1). Elle se réserve, du reste, de porter la question devant le législateur, qui, en fait, la tranche souvent à son profit : et particulièrement à la faveur de la délégation de pouvoir qui lui a été accordée à plusieurs reprises par le Parlement, le Gouvernement a pu, par la voie de décrets-lois, infirmer sur de nombreux points la jurisprudence trop libérale du Conseil d'Etat, et faire revivre une doctrine que l'administration n'avait abandonnée qu'à regret (2).

(1) Un exemple de résistance de l'administration à une règle jurisprudentielle libérale nous est fourni par la procédure de l'expertise fiscale. Jusqu'à un arrêt *Boyé* du 31 janvier 1902 (Leb. p. 60), le Conseil d'Etat et l'administration admettaient qu'il n'y avait pas lieu d'aviser le contribuable du dépôt du rapport des experts. Or, dans l'arrêt *Boyé*, le Conseil d'Etat estime que cette notification est une formalité substantielle qui s'impose à l'administration à peine de nullité de la procédure.

L'administration ne s'est inclinée qu'à regret devant cette nouvelle exigence jurisprudentielle, ainsi qu'en témoigne une longue série d'arrêts, présentant entre eux une remarquable identité de motifs. Ce n'est que depuis un arrêt *Fontan* du 24 juillet 1911, Leb. p. 871 que l'administration a décidé de se ranger à l'avis du Conseil d'Etat, en incorporant la règle jurisprudentielle à ses instructions de service (I.G. sur le contentieux de 1916, et I.G. du 10 décembre 1935, art. 164).

(2) Nous citerons à titre d'exemples :

1° L'infirmer par la loi du 31 décembre 1933 (art. 22) de la jurisprudence qui se dégageait d'un arrêt du 12 janvier 1933 (R. O. 5.947. Leb. p. 42), exonérant de l'impôt sur le salaire les pensions mixtes, servies en vertu de la loi du 31 mars 1919, que l'administration avait toujours considérées comme imposables,

Le directeur doit s'inspirer de la doctrine et de la jurisprudence qui ont cours à l'époque où il prend sa décision. Si depuis le moment où il a été procédé à l'assiette de l'impôt, se sont dégagées de nouvelles règles administratives ou jurisprudentielles, c'est sur elles qu'il doit baser sa décision. Toutefois, au regard des impôts sur les revenus, l'administration s'interdit de donner à ces nouvelles règles un effet rétroactif dépassant le cadre de l'année, au cours de laquelle elles sont intervenues, si elles font apparaître des insuffisances d'imposition (Inst. génér. du 31 décembre 1928, art. 271) [1].

Lorsque les nouvelles dispositions administratives ou jurisprudentielles sont favorables aux contribuables, il en sera bien fait application par l'administration à toutes les demandes pendantes, soit devant le directeur, soit devant les tribunaux administratifs. Mais en contrepar-

dans la mesure où elle ne constituaient pas des pensions d'invalidité. Le Conseil d'Etat avait lui-même admis le bien-fondé de la règle administrative (C. E. 2 mars 1932 R. O. 5.780. Leb. p. 245).

2° L'art. 106 du C.G.I.D. (décret-loi du 20 juillet 1934) infirmant un arrêt du C. E. du 12 juillet 1932 (R. O. 5.830. Leb. p. 711) déclarant non passibles de l'impôt général sur le revenu les revenus de la femme mariée perçus antérieurement au mariage.

(1) Cette recommandation est pratiquement sanctionnée par le fait que le ministre refuserait de saisir le Conseil d'Etat d'une imposition qui violerait cette règle administrative, alors même que le directeur et le Conseil de Préfecture ne l'auraient pas réformée : l'administration centrale ne manquerait pas de prescrire au directeur d'accorder d'office le dégrèvement de l'impôt : cette hypothèse est un des cas exceptionnels, où l'administration passe outre à la force de chose jugée et s'autorise à accorder le dégrèvement d'une imposition maintenue par un arrêté du Conseil de Préfecture (I. G. 10 déc. 1935. art. 371).

tie des dispositions libérales précitées, il est prescrit au directeur de n'accorder aucun dégrèvement d'office, en ce qui concerne les impositions qui ne seraient pas en harmonie avec ces nouvelles règles et qui n'auraient pas été contestées par les contribuables en temps utile (B.O. C.D. février 1929, p. 70) [1].

En bref, au cas de changement de doctrine ou de jurisprudence, l'administration s'interdit spontanément d'exercer son droit de reprise pour le passé, si le changement est défavorable au contribuable : en revanche, elle n'utilisera pas de son pouvoir de dégrèvement d'office pour accorder aux contribuables le bénéfice des nouvelles dispositions qui leur seraient favorables.

(1) Comme applications pratiques de cette règle, nous citons une réponse à M. Fougère député, n° 1.593. J. O. du 14 nov. 1929. deb. ch. p. 3137, 1^e col., ou encore une note de l'administration sous un arrêt de C. E. du 3 juin 1932. R. O. 5.869.

SECTION IV

L'instruction des affaires soumises à la décision du directeur statuant au contentieux

Avant d'être soumise à la décision du directeur, chaque affaire fait l'objet d'une instruction préalable, dont est chargé l'agent qui arrête la base de l'impôt (1).

Lorsque le service intervient d'office, la proposition de dégrèvement, de mutation de cote ou de tranfert, présentée par l'agent d'assiette à son chef de service, tient lieu d'instruction préalable.

(1) L'agent compétent pour assurer cette instruction sera généralement le contrôleur des contributions directes, dans la circonscription duquel se trouve le lieu de l'imposition. Toutefois lui seront substitués :

Le contrôleur des contributions directes spécialisé dans la vérification des comptabilités : il suivra les réclamations que son activité a suscitées.

L'inspecteur des contributions directes qui se sera substitué au contrôleur pour l'établissement d'une imposition, ou qui aura réformé une imposition établie par ce dernier, en vertu de son pouvoir hiérarchique.

L'ingénieur des mines, quand cet agent est intervenu soit en matière d'impôt sur les bénéfices industriels des entreprises minières (C.G.I.D. art. 19), soit en matière de redevance fixe des mines (décret du 24 déc. 1910, art. 15).

La première mesure d'instruction consiste à soumettre pour avis, la requête ou les propositions du service (1) aux autorités locales (maire assisté ou non des répartiteurs de la commune du lieu de l'imposition), dans *tous* les cas où le secret professionnel, qui lie l'administration, ne s'oppose pas à ce que la base et le montant de l'impôt soient divulgués : il en est pratiquement ainsi, lorsque l'impôt envisagé n'est pas un impôt sur le revenu ou une

La Chambre des Métiers et la Commission départementale du contrôle, chacune en ce qui la concerne, pour les litiges relatifs à *la taxe pour frais de Chambre de Métiers* et à *la redevance par l'emploi obligatoire des mutilés de guerre* : l'assiette de ces taxes n'est pas confiée au service des contributions directes, mais l'administration maintient à leur égard la compétence du directeur pour statuer sur les litiges qu'elles suscitent, malgré l'arrêt du 28 janvier 1935 précité (Leb. p. 114. R. O. 6.182) : les textes réglementaires qui régissent ces impôts assimilent en effet intégralement, sauf pour leur instruction, les réclamations qui les concernent, aux réclamations présentées en matière de contributions directes.

(1) Les propositions de dégrèvement d'office peuvent émaner des agents d'assiette et des agents de recouvrement. Les propositions de dégrèvement d'office, émanant des agents de recouvrement, ne doivent pas être confondues avec les états de cotes indûment imposées (Inst. sur les états des percepteurs du 9 février 1937). Peuvent seules figurer sur ces états les cotes mises à la charge de contribuables qui seraient hors d'état de réclamer par eux-mêmes (C. E. *Gueydon*, percepteur de Vergt, 18 janvier 1860, R. O. 869. Leb. p. 932 ou C. E. 9 déc. 1907, *Pouzi*, R. O. 4.043. Leb. p. 932) : le percepteur se substitue alors au contribuable défaillant et devient partie à l'instance, en tant qu'il est personnellement responsable du recouvrement des rôles. Si le percepteur propose un dégrèvement d'office, il ne fait qu'apporter sa collaboration à l'administration de l'assiette.

taxe connexe (1). Dès lors, le maire peut être appelé à donner son avis sur une requête relative à un impôt auquel la commune ne participe pas (taxe sur les biens de main-morte, par exemple, qui est levée au profit exclusif de l'Etat). En revanche, le préfet n'est jamais appelé, en tant que représentant du département, à manifester son opinion sur le mérite d'une demande en décharge ou réduction, relative à une taxe à laquelle participe le département, même si ce dernier en est le bénéficiaire exclusif (2).

L'agent instructeur dispose des mêmes pouvoirs qui lui étaient dévolus pour l'assiette de l'impôt, mais il ne dispose pas de pouvoirs plus étendus : il ne peut pas, en particulier, mettre en œuvre les mesures spéciales d'instruction prévues par les articles 371 à 375 du C.G.I.D. (contre-vérification, expertise), mesures qui ne peuvent être ordonnées que par les tribunaux administratifs (3).

Lorsque la demande est recevable, il examinera les motifs de droit et de fait invoqués par le contribuable à l'appui de sa requête. A cet effet, l'administration lui prescrit de se mettre en rapport avec les réclamants pour

(1) Taxe *spéciale* sur le chiffre d'affaire ou taxe sur les bénéfices non distribués par exemple.

(2) Il en serait ainsi à l'égard des taxes dont l'article 4 de la loi du 13 août 1926 autorise la perception au profit du département.

(3) Le service des contributions directes n'a pas encore reçu la faculté de recourir à cette précieuse mesure d'instruction que constitue l'expertise officieuse et dont dispose actuellement l'administration de l'Enregistrement. Ce procédé permet à celle-ci, dans certaines hypothèses, de ne s'engager à fond dans une affaire qu'après avoir déterminé, avec l'avis d'un tiers, les chances de succès qu'elle comporte, sauvegardant ainsi les intérêts du Trésor et son propre prestige.

leur demander ou pour leur fournir les explications utiles (I.G. du 10 déc. 1935, art. 55, 3^e alinéa, confirmée par la circ. n° 2.104 du 3 déc. 1936) ; il devra procéder à une enquête sur place dans tous les cas où il en est besoin (circ. n° 2.104 précitée). Il s'agit, en somme, d'une véritable répétition des opérations d'assiette relative à l'impôt litigieux ; mais du fait qu'il s'agit, en l'espèce, d'une enquête administrative et unilatérale, l'agent qui y procède se trouve dégagé de tout le formalisme, qui régit l'assiette de l'impôt (procédure contradictoire pour la rectification des déclarations, règles relatives aux notifications, observation de délais de rigueur). Il dispose de la plus grande liberté d'action pour conduire son enquête, pour procéder aux constatations de fait, pour déterminer et recueillir les renseignements qui seront de nature à former son opinion. Nanti des éléments d'appréciation qu'il a réunis, et, le cas échéant, de l'avis des autorités compétentes, il rédige un rapport où il expose les faits et où se trouvent discutés les arguments de principe et de fait, mis en avant par le contribuable dans sa requête. La conclusion du rapport est une proposition au chef de service, qui statuera au vu du dossier ainsi mis en état. Avant de se dessaisir de celui-ci, l'agent d'instruction doit aviser le service du recouvrement de la nature des propositions formulées (rejet, admission total ou partielle de la demande) [1], afin d'éviter à l'encontre du contribuable des poursuites inutiles et onéreuses pour le Trésor, et de ne pas permettre à celui-ci de se retrancher plus longtemps derrière la réclamation qu'il a présentée, pour éluder le paiement de l'impôt (2).

(1) I. G. 10 décembre 1935, n° 399, p. 183.

(2) Il arrive fréquemment, en effet, que le service du recouvrement consente, en l'absence même d'une demande régulière en sursis de paiement, à différer le recouvrement d'une imposition contestée par le contribuable.

Il va sans dire que cette notification est purement officielle et ne préjuge en rien de la décision à intervenir : elle ne crée, au profit du contribuable, qui n'en reçoit du reste pas notification officielle, aucun droit acquis dont il puisse se prévaloir, au cas où le directeur ne croirait pas devoir conformer sa décision à la proposition qui lui a été soumise. L'administration attache le plus grand prix à ce que l'instruction soit complète et minutieuse ; le rapport de l'agent d'instruction est le plus souvent l'élément déterminant de la décision du directeur, décision toujours susceptible d'être contestée par le contribuable à qui elle ne donne pas complète satisfaction. Et désireuse de restreindre le nombre des litiges soumis au Conseil de Préfecture, comme de sauvegarder son autorité morale, qui aurait à souffrir d'infirmités trop fréquentes des décisions directoriales par le juge, l'administration rappelle fréquemment à ses agents que le travail de base doit être solidement établi (1).

Après l'instruction préalable, le dossier est soumis au directeur qui statuera sur pièces. Pas plus que l'agent d'instruction, l'agent de décision n'a le pouvoir d'ordonner la mise en œuvre des mesures spéciales d'instruction prévues par les articles 371 à 375 du Code Général. Toutefois, s'il s'estime insuffisamment éclairé pour statuer en connaissance de cause, il a la faculté de prescrire un complément d'enquête, dont il chargera le rédacteur du rapport et, au besoin même, un inspecteur : mais l'administration lui dénie le droit d'user de son pouvoir hiérarchique pour obliger l'agent d'instruction à modifier ses conclusions (I.G. du 15 déc. 1935, p. 49).

(1) Voir par exemple note de la Dir. Gén. des C.D. du 20 mai 1932, n° 1.267 et circ. 2104 du 3 déc. 1936.

SECTION V

La forme de la décision

La forme de la décision varie suivant que la demande est ou non reconnue fondée.

S'il est fait entièrement droit à la requête, le directeur n'aura à rendre compte de sa décision qu'à ses supérieurs hiérarchiques. La nature des motifs, qui l'ont commandée et qui peuvent être différents de ceux invoqués dans la demande, importe peu au contribuable qui a reçu entière satisfaction. La décision, dès lors, comme sa notification sont exemptes de tout formalisme apparent.

Il en va autrement, si tout ou partie de la demande a été rejetée. L'article 11 de la loi du 27 décembre 1927 (C.G.I.D. art. 367) dispose en effet que « les décisions du directeur indiquent les motifs, sur lesquels elles sont basées : ces motifs sont reproduits dans la notification adressée au contribuable ». C'est dire que la décision doit être justifiée, non seulement pour les besoins internes du service, mais encore à l'égard du contribuable à qui elle s'adresse. Il importe, en effet, que ce dernier soit mis à même d'apprécier la légalité des motifs de rejet invoqués à l'encontre de sa demande. S'il peut être ainsi convaincu du bien-fondé de la position administrative, il ne poursuivra pas devant le Conseil de Préfecture un

procès sans espoir; s'il croit pouvoir maintenir ses prétentions premières, il pourra se pourvoir devant le juge, et sera à même de combattre en connaissance de cause la position prise par l'administration.

Le directeur n'a pas la faculté de présenter comme une justification le fait de s'être conformé à la doctrine administrative, dont il doit pourtant tenir compte. L'administration prescrit « de ne faire état que des dispositions légales ou réglementaires et de la jurisprudence » à l'exclusion des documents de service (instructions, circulaires, réponses et solutions ministérielles) [1]. Cette

(1) L'administration pousse si loin le souci de séparer, aux yeux des tiers, les procédures d'établissement de l'impôt des procédures contentieuses qu'elle va jusqu'à prescrire aux agents d'instruction de ne pas se retrancher derrière la doctrine administrative pour justifier les impositions qu'ils auront le plus souvent établies en leur qualité d'agents d'assiette. Et pourtant, au cours de l'instruction, l'agent se borne à rassembler les éléments de la décision de leur chef hiérarchique : leur rapport est en principe un document d'ordre purement interne et sans valeur intrinsèque puisque le directeur peut ne pas en adopter les conclusions. Il semblerait donc logique d'admettre qu'au regard de leur chef hiérarchique, les agents d'instruction puissent justifier les impositions litigieuses en se bornant à invoquer les règles administratives, dont ils ont fait application pour l'établissement de l'impôt. Mais le rapport dressé au cours de l'instruction est un élément constitutif du dossier, qui sera soumis éventuellement au juge administratif et dont le contribuable pourra avoir communication au cours du dépôt (C.G.I.D. art. 370. I.G. du 10 déc. 1935, n^{os} 115 et 266). C'est en vue de cette communication éventuelle au juge et au contribuable que le rapport de l'agent d'instruction, tout comme la décision du directeur, ne doit faire état que des dispositions légales ou réglementaires de la jurisprudence. Cette règle a l'avantage de laisser à l'agent d'assiette, quelles que soient

attitude vient renforcer l'apparence juridictionnelle, déjà conférée à la décision par l'obligation de motiver : *tout arbitraire administratif doit en être exclu : un juge pourrait la prendre à son compte.*

les directives administratives dont il s'inspire, la responsabilité des impositions qu'il établit.

Or, soit que les textes légaux soient d'une application difficile (par exemple loi du 28 février 1933, sur les bénéfices réalisés sur cession d'éléments d'actif en fin d'exploitation), soit que des situations particulières nécessitent un aménagement spécial (influence de la crise économique sur la productivité de l'industrie hôtelière), l'administration élabore, en marge de la loi et des décrets, de véritables règlements (pour l'application de la loi du 28 février 1933 précitée, voir B.O.C.D. 1936, II^e partie, n° 3. p. 69; pour les droits de patente sur les hôtels atteints par la crise, voir note n° 240 du 21 déc. 1935). Ces règlements, dont l'observation s'impose à l'agent d'assiette, ne peuvent être invoqués par le même agent instruisant une demande contentieuse. Il devra lui-même justifier la légalité de ce règlement interne; il apparaît que cette justification est une lourde charge pour les agents d'assiette et d'instruction, et qu'elle est sans intérêt : mieux que les agents d'exécution, le directeur sera à même de justifier la position administrative, et cette justification vaudra pour tous les cas d'espèce qui lui seront soumis.

CHAPITRE II

LE CONTENU DE LA DÉCISION DU DIRECTEUR

Le contenu de la décision du directeur varie suivant la nature de la procédure qu'elle sanctionne. Nous étudierons successivement ce que la décision ne peut pas contenir et ce qu'elle peut contenir : cette étude nous amènera à considérer les pouvoirs du directeur en matière contentieuse, à l'égard de chacune des procédures envisagées :

INTRODUCTION

CE QUE LA DÉCISION NE PEUT PAS CONTENIR

Quelle que soit la nature de la procédure sur laquelle elle intervient, la décision du directeur doit être cantonnée sur un terrain purement fiscal. Pas plus que le juge de l'impôt, le directeur ne saurait accorder au contribuable d'autres avantages, que ceux qui découlent de la loi fiscale elle-même.

C'est ainsi qu'à la faveur d'une demande en décharge ou réduction, le réclamant n'obtiendra jamais une indemnité pour le préjudice qu'il a pu subir, ou des dommages-intérêts à raison des agissements administratifs

qui ont pu lui porter un quelconque préjudice (1). C'est ainsi encore qu'en aucun cas la dette fiscale ne pourra être compensée avec une créance que le contribuable posséderait à l'encontre de l'Etat ou de l'une quelconque des collectivités bénéficiaires de l'impôt (2).

D'autre part, la demande est présentée sans frais (loi du 31 mars 1932, art. 4) [3], la décision du directeur ne donnera donc pas lieu en principe à remboursement de frais, même s'il en a été inutilement exposés (4). Le directeur statuant au contentieux ne peut se prononcer sur les frais de poursuites : cette question touchant au recouvrement de l'impôt excède sa compétence (5) : sa décision ne contiendra donc jamais le remboursement au contribuable ou l'allocation en non valeurs des frais de poursuites, exposés mal à propos par l'administration

(1) Jurisprudence constante en ce qui concerne le pouvoir du juge de l'impôt. Voir notamment :

C. E. *Andreux* 25 nov. 1907. R. O. 6.255. Leb. p. 870.

C. E. *Rumel*, 8 mars 1912. R. O. 6.267. Leb. p. 334.

C. E. X. 25 mai 1936. R.O. 6.466, req. 52.209, inédit.

C. E. *Desloges*, 6 janvier 1937. R. O. 17^e vol. p. 7, inédit.

(2) Jurisprudence constante en ce qui concerne le pouvoir du juge de l'impôt. Voir notamment :

C. E. 1^{er} mars 1937, *Bertrand*. R.O. 17^e volume p. 131, inédit.

C. E. 29 nov. 1909, *Imbert*. Leb. p. 921.

C. E. 25 mai 1936. X. req. 52.209. R.O. 6.466, inédit.

Voir également sur ce point note d'arrêt du Doyen Gény sous Cassation, 21 mars 1934, S. 1934. 1. 361.

(3) Depuis la loi du 31 mars 1932, les requêtes initiales adressées au directeur sont présentées sur papier libre.

(4) C. E. 15 avril 1935, *Soc. des nouvelles Galeries réunies*. Leb. p. 527. R.O. 6.195. Voir toutefois infra p. 118, note 3.

(5) C. E. 28 janvier 1935. Leb. p. 114 (2^e esp.) R. O. 6.182.

pour le recouvrement d'un impôt injustifié : il appartiendra au service du recouvrement de pourvoir, en ce qui le concerne, à la régularisation nécessaire.

Par ailleurs, et quelle que soit la nature de la procédure en cause, le directeur statuant au contentieux ne peut en aucun cas majorer le montant des droits portés au rôle : dans cette limitation, réside la différence essentielle entre le pouvoir du directeur statuant au contentieux, et le pouvoir du directeur statuant en matière d'assiette de l'impôt.

D'une façon générale, la décision peut porter admission totale ou rejet total de la demande : elle peut aussi n'admettre qu'une partie des prétentions du contribuable et rejeter le surplus de la requête. C'est à l'examen de ces différentes hypothèses que nous allons consacrer notre étude, au regard de chacune des procédures qui ressortissent à la compétence du directeur, pour déterminer ce que peut contenir sa décision.

SECTION I

Ce que peut contenir la décision intervenue sur les demandes en décharge et réduction

1^{re} HYPOTHÈSE : ADMISSION TOTALE DE LA DEMANDE.

Lorsque la demande est intégralement admise, il est alloué au contribuable un dégrèvement, qui modifie, en l'atténuant, le montant des droits portés au rôle : ce dégrèvement est égal, en principe, à la différence entre les droits imposés et ceux qui sont reconnus effectivement dus (1) : cette décision, qui ne sera motivée que pour les besoins internes du service, ne peut reposer que sur la légalité; l'opportunité et même l'équité ne peuvent lui servir de fondement (2).

(1) Dans une circulaire, n° 2.099 du 18 juin 1936, l'administration a précisé les règles d'ordre purement technique qui doivent régir le mode de calcul des dégrèvements, (arrondissement au franc inférieur ou supérieur, etc...).

(2) D'ailleurs, par l'effet du pouvoir de compensation du directeur (voir infra p. 87) le contribuable pourra obtenir satisfaction pour des motifs tout différents des moyens invoqués dans la requête : dès lors qu'il obtient un dégrèvement au moins égal à celui qu'il sollicitait, le contribuable ignorera les véritables motifs de la mesure qui est intervenue en sa faveur.

Par la mise en œuvre du pouvoir d'office qui lui est conféré en matière contentieuse, le directeur dispose de pouvoirs plus étendus que le juge fiscal : d'une part, il n'est pas lié par la règle non ultra petita : s'il le juge opportun, il peut allouer au contribuable un dégrèvement supérieur à celui qui était sollicité : ce dégrèvement sera alors égal à la différence entre les droits imposés et les droits qui sont également dus; il pourra excéder la limite des conclusions de la requête. Mais, à l'instar du juge, et tout comme si sa décision était juridictionnelle, le directeur pourra limiter le dégrèvement à celui qui est déterminé par les conclusions du demandeur (1). D'autre part, il n'est pas tenu, comme le juge, d'opposer au réclamant un vice de procédure non susceptible d'être couvert et rendant la demande irrecevable (2); malgré le vice fondamental de la requête, il lui sera loisible de donner, quant au fond, satisfaction au contribuable.

En revanche, le pouvoir du directeur statuant en matière contentieuse est sinon limité, mais tout au moins freiné, lorsque le dégrèvement à accorder dépasse un cer-

(1) L'exercice du pouvoir d'office est en effet purement facultatif pour le directeur (voir supra p. 60).

(2) Les vices de forme non susceptibles d'être couverts sont : l'unité de demande pour plusieurs communes, la pluralité de demandeurs pour une même réclamation, le défaut de signature, le défaut ou l'irrégularité du mandat. Par ailleurs, l'inobservation des délais de réclamation vaut déchéance définitive.

Le juge a l'obligation d'opposer au contribuable l'irrecevabilité de sa requête : ainsi, en matière de délai, C. E. 20 déc. 1909, *Daveine*. Leb. p. 1.008. Bien plus, il doit relever ce moyen d'office, et même à l'encontre de la demande initiale au directeur, alors que l'administration aurait négligé ou omis de l'invoquer (Ins. Min. du 5 déc. 1935 aux Conseils de Préf., n° 18).

tain chiffre, annuellement fixé pour chaque département (I.G. du 10 déc. 1935, art. 18) : dans cette hypothèse, il ne peut prendre sa décision qu'après y avoir été autorisé par l'administration centrale, représentant le ministre, sous l'autorité duquel il statue : toutefois, si l'obligation de dégrever s'impose avec une évidence telle qu'il ne peut y avoir aucune incertitude sur le bien-fondé de cette mesure (imposition faisant double emploi par exemple), le directeur peut allouer le dégrèvement sans en avoir référé au préalable (1). Il va sans dire qu'une telle obligation est incompatible avec les pouvoirs d'un juge.

2° HYPOTHÈSE : REJET TOTAL DE LA DEMANDE.

Dans l'hypothèse où la demande fait l'objet d'un rejet total, la décision du directeur est purement confirmative. L'administration y déclare maintenir sa position initiale : le rôle qui contient l'impôt litigieux n'en est pas affecté : il n'en porte même pas trace. Mais le contribuable se voit notifier, en même temps que la décision, les motifs de celle-ci : or, cette connaissance des motifs qui commandent l'attitude de l'administration est extrêmement intéressante pour le contribuable, qui, en ce qui concerne les anciennes contributions directes, ne collabore pas à l'établissement de l'impôt et ignore les conditions exactes dans lesquelles a été arrêtée la base de son imposition (2).

(1) Nous verrons ultérieurement (effet de la décision) que la règle de l'autorisation préalable n'a qu'une valeur purement réglementaire et que sa non observation ne peut préjudicier au droit du contribuable.

(2) En ce qui concerne les impôts sur les revenus, la base de l'impôt résulte normalement de la déclaration du contribuable : tout redressement apporté à cette déclaration par l'administration doit avant l'émission du rôle avoir été notifié au contribuable en même temps que les motifs qui le déterminent.

Nous avons établi précédemment (1), que le pouvoir du directeur en matière contentieuse n'était au fond que le prolongement, après l'émission du rôle, du pouvoir qui lui est dévolu en matière d'assiette et de liquidation de l'impôt. Ce fait réagit particulièrement sur le contenu des décisions de rejet.

Pour rejeter intégralement la demande, il peut suffire au directeur de réfuter un à un les divers moyens mis en avant par le contribuable. Mais il pourra arriver que l'ensemble ou quelques uns de ces moyens s'avèrent fondés. Si le pouvoir du directeur était limité à la seule critique des arguments du contribuable, il lui faudrait alors accorder à ce dernier tout dégrèvement que de droit. Mais s'il est permis au directeur, à l'occasion de la requête, d'exercer son pouvoir d'assiette et de liquidation, il aura la faculté de remettre en cause tous les éléments de l'imposition. C'est cette faculté que, sous le nom de compensation, le Conseil d'Etat a toujours reconnu au juge fiscal, et plus récemment au directeur lui-même. Il apparaît que le rôle n'a pour effet que de fixer la créance du Trésor contre le contribuable, aux titres d'un impôt et d'une année donnés : le chiffre qui y est consigné, ne peut être modifié que par l'émission d'un nouveau rôle, quand l'administration a le droit de l'émettre, ou par une décision contentieuse. Mais les éléments qui ont servi à l'administration pour déterminer la base et le montant de l'impôt ne sont que des moyens : si la requête du contribuable prouve que ces moyens sont mauvais, l'administration aura recours à d'autres moyens pour justifier, dans son intégralité ou en partie, le montant de l'impôt porté au rôle.

Les considérants d'un arrêt du Conseil d'Etat du 20 juillet 1933 (R. O. 6.022. Leb. p. 816) nous fournissent une définition de ce pouvoir de compensation :

(1) Cf. supra p. 65 et 66.

« Pour la détermination de la base exacte de l'impôt, l'administration peut, *dans la limite des droits portés au rôle*, soumettre au juge tous les moyens sur lesquels elle croit pouvoir se fonder : il lui appartient, en vue d'obtenir la compensation (totale ou) partielle de (la décharge ou de) la réduction qu'elle reconnaît justifiée *de remettre en cause les bases mêmes de l'imposition* ».

Si l'administration peut déposer devant le juge de telles conclusions, il est dès lors loisible au directeur, compétent à la fois en matière d'assiette, de liquidation et de décision contentieuse, de recourir lui-même à ce procédé et de compenser, pour le calcul des dégrèvements, les droits formant surtaxe avec les droits omis (1).

Mais, si le Conseil d'Etat a validé l'usage de la compensation, il en a contrôlé sévèrement l'emploi par une jurisprudence très nuancée, en constante évolution et que la Haute Assemblée s'efforce d'adapter à la nature particulière des divers impôts qui composent notre fiscalité directe.

(1) Il a existé des traces de compensation légale dans la législation des impôts directs : voir les anciens art. 241 et 242 du C.G. I.D., abrogés par la loi du 31 décembre 1936 (redevances pour frais de surveillance des fabriques de margarine et d'oléo-margarine et pour la rétribution des délégués à la sécurité des mineurs).

L'art. 207 du C.G.I.D. nous fournit encore un exemple actuel de compensation légale : « toute réclamation présentée en exécution des dispositions qui précèdent (voir art. 206 du même code) alors même qu'elle ne concerne qu'une ou plusieurs des parcelles cotisées dans un article du rôle peut donner lieu à la rectification de la nature de culture et du classement inexactement attribués à d'autres parcelles comprises dans le même article, sans toutefois qu'il puisse en résulter une augmentation de la cotisation dont s'agit » (Voir infra p. 100, dernier alinéa).

Nous avons établi que pour donner satisfaction au contribuable, le directeur disposait de pouvoirs plus étendus que ceux du juge; mais qu'en revanche, dans la mesure où il ne fait pas droit intégralement à la requête, sa décision doit être telle qu'un juge puisse la prendre à son compte (1).

Dès lors, conformément au principe général, le directeur « lorsqu'il compense des droits formant surtaxe avec des droits omis, ne peut en aucun cas majorer le montant de l'impôt consigné au rôle » (2). D'autre part, le directeur statuant au contentieux a des pouvoirs plus limités que le directeur statuant en matière d'assiette : ainsi, pour l'établissement d'un rôle supplémentaire, l'administration pourra compenser certains éléments de l'imposition primitive formant surtaxe avec d'autres éléments primitivement omis : mais cette compensation, qui a pour conséquence une majoration des droits portés au rôle, n'intervient pas sur une procédure contentieuse : il s'agit d'une opération normale de l'assiette de l'impôt. Dès lors, s'il apparaît, après instruction de la demande, que non seulement le contribuable ne peut bénéficier d'aucun dégrèvement, mais encore qu'il a été insuffisamment taxé, le surplus de droits pourra faire l'objet d'une imposition supplémentaire, si l'administration dispose d'un droit de reprise, eu égard à la nature de l'impôt et à la date de la découverte (3).

Au surplus l'administration prescrit au directeur de ne recourir à la compensation que dans la mesure où le juge fiscal peut lui-même en user; c'est dire qu'il devra, tout comme le Conseil de Préfecture, respecter les règles jurisprudentielles élaborées en la matière par le

(1) Voir supra p. 80.

(2) Inst. sur le contentieux du 31 déc. 1926.

(3) Voir infra p. 126, 2^e alinéa.

Conseil d'Etat, qu'il agisse, du reste, d'office ou sur requête préalable (I.G. du 10 déc. 1935, art. 70 et 368). Il importe donc d'étudier actuellement la construction jurisprudentielle relative à la compensation intervenant sur une procédure contentieuse.

La compensation ne doit pas porter atteinte au principe de l'annualité de l'impôt, ni à l'indépendance réciproque des divers impôts et taxes directs, ni aux règles d'assiette dans le temps et dans l'espace.

D'autre part, elle ne doit pas être, aux mains de l'administration, un artifice qui lui permette de rectifier certaines erreurs, qu'elle a pu commettre et dont la « moralité administrative » exige qu'elle supporte les conséquences.

La compensation ne doit pas porter atteinte à l'annualité de l'impôt (1).

Chaque impôt doit être envisagé dans le cadre de l'année, au titre de laquelle il a été mis en recouvrement : l'administration ne peut, dès lors, compenser des droits formant surtaxe avec des droits omis, respectivement afférents à des années différentes d'imposition (2). Pendant longtemps, la Haute Assemblée avait cependant admis que la compensation pouvait déborder le cadre de l'année, en ce qui concerne la patente spéciale des entrepreneurs de travaux publics : elle permettait de compenser l'insuffisance des droits afférents à une année donnée, avec un excès de droits, afférents à une autre année (3). Cette jurisprudence constante a été abandon-

(1) Le terme est pris ici dans son sens le plus général : il s'applique aussi bien aux impôts proprement dits qu'aux taxes directes.

(2) C. E. 19 avril 1929, R. O. 5.347. Leb. p. 396.

(3) C. E. 11 déc. 1861, *Alary*, R.O. 1.270. Leb. p. 872.

née depuis un arrêt du 28 janvier 1935. *Soc. de construction de ligne et d'appareillage électriques* (R. O. 6.316. Gaz. Pal. 1935. 1. 587) [1]. Le Conseil d'Etat n'admet plus, désormais, en cette matière, d'autre compensation que celle qui est prévue par la loi de patente elle-même, lors du règlement définitif des travaux (2). Actuellement donc, la règle énoncée ne comporte plus aucune exception; la compensation doit en toute hypothèse respecter le principe de l'annualité de l'impôt (3).

La compensation ne doit pas porter atteinte à l'indépendance réciproque des divers impôts et taxes directs.

Sous un même article de rôle, peuvent être consignés des droits relatifs à des impôts entièrement différents ou connexes (ainsi les divers impôts cédulaires, cer-

(1) La jurisprudence qui se dégage de cet arrêt a été confirmée par un autre arrêt du 11 juillet 1936. *Milliat*. R. O. 6.510, inédit.

(2) Tarif-général de patentes annexé à la loi du 15 juillet 1880 et décret-loi du 30 oct. 1935.

(3) Parallèlement d'ailleurs, le Conseil d'Etat opposerait une fin de non recevoir au contribuable qui prétendrait compenser devant lui les bénéfices d'une année avec la perte d'une autre année (C.E. 31 oct. 1930. X. R.O. 5.484, req. 86.498, inédit). Mais cet arrêt n'est plus aujourd'hui en harmonie avec la règle légale du report déficitaire, telle qu'elle a été élaborée par la loi du 30 déc. 1928, art. 3 et 41 en matière de B.I.C. et de bénéfices agricoles et par le décret-loi du 20 juillet 1934 en matière de bénéfices non commerciaux, textes eux-mêmes modifiés par le décret-loi du 30 oct. 1935 qui a porté de 3 à 5 ans le délai de report des déficits sur les bénéfices des années ultérieures. La règle légale du report déficitaire s'impose aujourd'hui tant à l'administration qu'au juge. En revanche, cette jurisprudence garde toute sa valeur en ce qui concerne l'impôt sur les salaires et l'impôt général sur le revenu.

taines taxes connexes à l'impôt sur les B.I.C. (1), l'impôt général sur le revenu font en principe l'objet d'un seul article de rôle ouvert au nom d'un même contribuable). La compensation ne peut être opérée qu'entre *éléments d'une même cote* : par cote, il faut entendre la cotisation portée sous un article de rôle *au titre d'un impôt donné*. S'il en était autrement, le directeur statuant au contentieux prononcerait l'assujettissement d'un contribuable à un nouvel impôt : or, ce droit est refusé au juge fiscal (1). Conformément à cette règle, le directeur ne peut faire compensation :

Entre des éléments formant surtaxe au regard de l'impôt foncier sur les propriétés bâties et certains éléments omis au regard de l'impôt foncier non bâti (C. E. Huet, 26 mai 1933. R. O. 6007. Bull. Dup. 1933. p. 447) et réciproquement.

Entre des éléments omis et des éléments comptés à tort au regard de taxes assimilées différentes : par exemple la taxe sur les bénéfices non distribués et la taxe *spéciale* sur le chiffre d'affaires (ces deux taxes sont accessoires à l'impôt sur les B.I.C.).

Entre un impôt et une taxe assimilée qui lui est connexe (C.E. 3 février 1936. X. R.O. 6.364. Leb. p. 152, visant l'impôt sur les B.I.C. et la taxe *spéciale* sur le chiffre d'affaires).

Entre un impôt cédulaire et l'impôt général sur le revenu (C.E. 19 avril 1929. X. R.O. 5.347. Leb. p. 396).

Entre les divers impôts cédulaires. Sur ce point, le Conseil d'Etat a opéré en 1932 un revirement complet de jurisprudence. Jusqu'à cette date, il avait admis sans

(1) C. E. 1^{er} juillet 1932 (Req. n° 75.771. X. Leb. p. 660), interprétatif d'une décision de la Haute Assemblée rendue le 6 mai 1927 (req. n° 80.199) R.O. 5.836. Leb. p. 515.

difficulté que la compensation pouvait intervenir entre divers impôts cédulaires (1), présentant certaines affinités à raison de la nature du revenu imposé. C'est ainsi que s'il a refusé la compensation entre l'impôt sur les B.I.C. et l'impôt sur les bénéfices agricoles (2), il l'a admise, sans difficulté, entre l'impôt sur le salaire et l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (1). Forte de cette jurisprudence, l'administration a pu, à plusieurs reprises, prescrire à ses agents d'opérer des compensations soit entre l'impôt sur le salaire et l'impôt sur les B.I.C. (Circ. 1.404 du 23 août 1923) soit entre l'impôt sur le salaire et l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (Circ. 1.418, du 2 juin 1924). Mais dans un arrêt du 4 mars 1932 (X. Gaz. Pal. 32. 1. 929), régulièrement confirmé depuis, (3), le Conseil d'Etat refuse en toute hypothèse de procéder à une compensation entre impôts cédulaires de nature différente, pour ce motif « qu'il ne peut prononcer l'assujettissement d'un contribuable à un impôt donné, ce pouvoir étant dévolu à la seule administration » (C.E. 28 mai 1935. X. R.O. 6.203. Leb. p. 611). Depuis lors, celle-ci s'est conformée à cette règle jurisprudentielle, dont elle a, du reste, pu faire neutraliser l'effet, par le législateur (4).

Désormais, donc, la décision du directeur ne peut opérer compensation entre impôts distincts, quels que

(1) C.E. 22 juin 1928. X. R.O. 5.236. Leb. p. 775.

(2) C.E. 8 juin 1923 et 4 août 1927. X. R.O. 4.966 et 5.137. Leb. p. 464 et 944.

(3) C. E. 28 mai 1934. Gaz. Pal. 34. 2. 198.

(4) L'art. 139 du C.G.I.D. dispose que toute erreur commise sur la nature de l'impôt cédulaire applicable pourra être réparée jusqu'à l'expiration de l'année suivant celle de la *décision* qui a prononcé la décharge de l'imposition initiale.

soient leurs liens de connexité, et alors même qu'ils figureraient sous le même article de rôle.

La compensation ne doit pas porter atteinte aux règles générales d'assiette dans l'espace.

La commune est le cadre dans lequel se situe, au regard de tous les impôts directs, le lieu d'imposition. Il ne pourra, en principe, être fait de compensation entre droits formant surtaxe et droits omis que dans ce même cadre; toute compensation est interdite entre impôts de même nature mais figurant aux rôles de communes différentes (2 et 3).

La compensation ne doit pas porter atteinte aux règles générales d'assiette des impôts directs dans le temps.

Le Conseil d'Etat a toujours autorisé l'administration à déposer devant le juge des conclusions aux fins de compensation, et même en appel pour la première fois. Cette règle, qui ne souffrait aucune restriction au regard des anciennes contributions directes et taxes y assimilées, a été assouplie, en faveur du contribuable, par la Haute Assemblée, depuis que la nouvelle technique des impôts sur les revenus et taxes connexes a doté l'administration d'un pouvoir de reprise, qui excède l'année même de l'imposition.

(2) L'art. 139 du C.G.I.D. stipule également que toute erreur portant sur le lieu d'imposition d'un quelconque des impôts ou taxes intégré dans le système des impôts sur les revenus peut être réparée jusqu'à l'expiration de l'année suivant celle de la *décision* qui a prononcé la décharge ou la réduction.

(3) Toutefois, le Conseil d'Etat a pu l'admettre implicitement, dans deux espèces isolées : en matière de patente. C. E. 18 janvier 1937. *Chemins de fer de l'Etat*. Bull. Doc. 1937. p. 100. req. n° 40.822 et en matière d'impôt foncier, C. E. 20 mai 1931. R.O. 5.633. Leb. p. 548.

En ce qui concerne les impôts d'ancienne technique, le rôle doit, conformément au principe de l'annualité (1), être mis en recouvrement avant le 31 décembre de l'année de l'imposition : d'autre part l'administration s'oblige, par des règles précises, à émettre les rôles dans des délais préfixes (2). Or, eu égard à la date d'émission des rôles, et aux délais de réclamation, la décision du directeur n'interviendra souvent qu'après le 31 décembre de l'année de l'imposition, c'est-à-dire après l'expiration de son pouvoir d'assiette. Tenant compte du délai très court dont dispose l'administration pour procéder à

(1) C'est ce qu'affirme expressément le Conseil d'Etat dans un arrêt du 6 décembre 1929. *Soc. les fils de Jules Maistre*. Leb. p. 1.082 :

« Considérant qu'en vertu du principe de l'annualité de l'impôt, c'est pendant le cours de l'année au titre de laquelle un impôt est établi que l'administration doit prendre les mesures nécessaires pour que cet impôt puisse être exigé des contribuables ».

(2) Toutefois la mise en recouvrement de la patente spéciale des entrepreneurs et fournisseurs travaillant pour le compte d'établissements publics, de même que celle de certains rôles supplémentaires, émis à raison d'événements nouveaux, survenus au cours de l'année de l'imposition, peut être différée, d'après la jurisprudence, jusqu'au 31 mars de l'année suivante. C'est ce que décident les arrêts du C.E. du 5 juin 1930. *Soc. anonyme des Carrières de l'Ouest*. R.O. 5.442. Leb. p. 593 et du 2 déc. 1935. *Leullieux* (Aube). R.O. 6.334, inédit.

Cette jurisprudence ne fait que revenir à la doctrine constante du Conseil d'Etat, qui ne fut qu'accidentellement infirmée par l'arrêt du 6 déc. 1929, ci-dessus mentionné (Cf. par exemple : C.E. *Chalaye* 1^{er} juillet 1899. Leb. p. 494 et *Bonnet* 16 mai 1902, p. 377 (1^{re} esp.).

l'assiette de l'impôt, du fait que la tâche des agents qui en sont chargés n'est pas facilitée par la collaboration des contribuables, que l'administration ne peut émettre un rôle supplémentaire pour corriger les erreurs d'appréciation qu'elle a pu commettre lors de l'établissement des impositions, le Conseil d'Etat admet le directeur à invoquer la compensation, après l'expiration de son pouvoir d'assiette (1). Cette jurisprudence est constante; elle a, du reste, encore été confirmée par un arrêt du 11 juillet 1936 *Clément et fils* (R. O. 6.508, inédit) : dans cette espèce, le Conseil d'Etat a admis la compensation entre droits excessifs et droits omis, en matière de redevance pour l'emploi obligatoire des mutilés de guerre, alors que le rôle avait été émis le 28 décembre, et que le pouvoir de procéder à cette imposition expirait le 31 décembre de la même année : il est évident, qu'en l'espèce, la compensation ne pouvait être proposée par l'administration, avant l'expiration de son pouvoir d'assiette.

Pendant de longues années cette même jurisprudence avait été suivie par le Conseil d'Etat en ce qui

(1) Voir C.E. 26 juillet 1928. *Min fin. c. soc. an. de Com-
mentry, Fourchambault et Decazeville*, R.O. 5.220. Leb. p. 951.

On y trouve ce considérant : « Considérant que le Conseil de Préfecture, appelé à rechercher si les droits de patente primitivement imposés... étaient exagérés, devait, pour déterminer le montant exact des droits dont la société est passible, *et sous la seule réserve* de ne pas mettre à sa charge une contribution supérieure à celle qui figurait aux rôles, faire état de l'ensemble des éléments révélés par l'instruction. En conséquence, la Haute Assemblée a admis le ministre à soumettre à son jugement une proposition de compensation, qui n'avait jamais été formulée auparavant.

concerne les impôts sur les revenus. C'est ainsi que dans un arrêt du 11 juillet 1930 (*Soc. des ateliers* X. R.O. 5.467. Leb. p. 722), aucune condition de délai n'était impartie à l'administration pour faire valoir ses propositions aux fins de compensation. Mais, depuis 1933, le Conseil d'Etat a modifié son attitude à cet égard (1) : il n'admettra désormais la compensation, en matière d'impôts sur les revenus et taxes y assimilées, que pour autant qu'elle aura été proposée par l'administration, *dans le délai de reprise*, c'est-à-dire avant l'expiration de son pouvoir d'assiette. La jurisprudence qui se dégage de cette décision a été depuis confirmée par toute une série d'arrêts, visant tour à tour diverses contributions intégrées dans le système des impôts sur les revenus. L'administration a conformé sa doctrine à la nouvelle règle jurisprudentielle (I.G. 10 déc. 1935, art. 70, 3^e alinéa). Le directeur ne pourra donc compenser les droits formant surtaxe avec les droits omis, qu'autant que sa *décision* sera intervenue avant l'expiration de son pouvoir d'assiette, toutes les fois du moins qu'il s'agit d'impôts sur les revenus ou de taxes connexes. Cette règle met particulièrement en lumière l'étroite relation qui existe entre le pouvoir d'assiette du directeur et son pouvoir de décision en matière contentieuse, « car la compensation n'est au fond que la réparation d'une omission partielle dans l'assiette de l'impôt, au sens des textes légaux » (2 et 3).

(1) C.E. 25 juillet 1933. X. R.O. 6.029. Leb. p. 875.

(2) Parallèlement à la restriction apportée par le Conseil d'Etat, au droit de l'administration de demander au juge de compenser des droits omis et des droits formant surtaxe, il semble qu'un arrêt du 18 mars 1935 (Leb. p. 356) annonce une tendance nouvelle de la jurisprudence à restreindre les droits du contri-

La compensation ne doit pas être aux mains de l'administration un artifice, qui lui permettrait de rectifier une erreur, dont la moralité administrative exige qu'elle supporte les conséquences.

D'un arrêt du Conseil d'Etat du 29 avril 1932 (*Hôtel Majestic de Cannes*, R. O. 5.805, inédit), il ressort que l'administration prétendait compenser une surtaxe constatée au rôle primitif avec une omission de droits, qui ne pouvait être réparée que par voie de rôle supplémentaire : certains faits nouveaux s'étaient produits en cours

buable en la matière. Au vu d'une jurisprudence constante, en effet, le Conseil d'Etat admet le contribuable « à soumettre au juge les éléments de la compensation, à titre de moyens nouveaux, et pour la première fois en appel » (considérants d'un arrêt du 11 juillet 1930 R. O. 5.467. Leb. p. 722) [sur ce point voir particulièrement un arrêt du 1^{er} mars 1929 X. Leb. p. 256].

Or, dans une décision du 18 mars 1935, (X. Leb. p. 356), le Conseil d'Etat refuse *de recevoir en appel, pour la première fois*, les conclusions tendant à compenser les éléments retenus dans la base de l'imposition avec d'autres éléments dont le contribuable avait omis de demander la déduction. Remarque est faite que dans les deux derniers arrêts cités la nature de la déduction supplémentaire revendiquée est identique : il s'agissait dans les deux cas d'amortissement.

(3) Note sous C.E. 9 déc. 1935, S. 1936. 3. 46.

Il ne semble pas inutile de noter ici que la recevabilité par le juge des propositions de compensation, qui lui sont soumises en la matière par l'administration, est subordonnée à la date à laquelle le directeur ou le ministre formulent respectivement leurs conclusions tendant à cette fin soit devant le Conseil de Préfecture, soit devant le Conseil d'Etat (C.E. 14 janvier 1935. X. R.O. 6.176, req. 38.480, inédit et 15 juin 1936, X. R.O. 6.477, req. 48.545, inédit).

d'année : en l'espèce, l'Hôtel Majestic avait été incorrectement imposé au rôle primitif (donc pour douze mois), alors qu'en réalité il n'avait été ouvert qu'au mois de février; d'où il suit que l'hôtel ne pouvait être patenté dans le rôle primitif (il était fermé au 1^{er} janvier), mais qu'il ne pouvait l'être que dans un rôle supplémentaire, du reste non émis. Le Conseil d'Etat a repoussé la compensation, en raison de la faute commise par l'administration.

Dans un autre arrêt du 9 novembre 1936 *Ruggieri* (Bull. Doc. 1936 p. 472) le Conseil d'Etat n'a pas admis la réparation sournoise d'une omission constatée dans les rôles d'une année antérieure, alors du reste que cette réparation ne pouvait être effectuée légalement. En l'espèce, il s'agissait d'un fournisseur passible comme tel, d'une patente spéciale basée sur le montant des fournitures livrées au cours de chaque année d'imposition à divers établissements publics. Or, le Conseil d'Etat a pu découvrir que les documents d'assiette avaient fait l'objet de « réaménagements », qui avaient permis à l'administration d'imposer certains droits, antérieurement omis et par ailleurs prescrits au préjudice du Trésor (1).

Après avoir jalonné les limites de l'exercice du pouvoir de compensation, après avoir dégagé les principes

(1) Le montant des travaux exécutés au cours d'une année déterminée et entièrement omis ne peut plus être compris dans les rôles (C. E. 20 avril 1928, *Soc. d'application du béton armé*. R. O. 5.230. Leb. p. 524 et C. E. 14 juin 1937 *Min. fin. C. Demenais* 17^e vol.)

Les réaménagements constatés tendaient à reporter sur des fournitures antérieurement omises une fraction des sommes imposées au titre d'autres fournitures, dont il aurait été tenu compte ultérieurement par compensation ou lors du règlement définitif des marchés.

généraux qui le régissent, nous allons examiner les solutions données par la loi ou la jurisprudence dans quelques cas particuliers.

En matière d'impôts sur les revenus, le Conseil d'Etat admet largement l'administration à recourir à la compensation, sous réserve de l'observation des règles qu'il a élaborées. La Haute Assemblée admet notamment la compensation :

Entre le montant de pénalités fiscales et le montant des droits simples (C. E. 23 déc. 1927. R. O. 5.222. Leb. p. 1262. — 14 déc. 1936. Gaz. Pal. 1937. 1. 262) et réciproquement (C.E. 20 juillet 1932. Leb. p. 742).

Entre le montant de pénalités fiscales de nature différente (C.E. 17 février 1933. X. Gaz. Pal. 1933. 1. 765. — 15 juin 1936. X. R.O. 6.477, inédit).

Au regard de l'impôt foncier, le pouvoir de compensation présente certaines particularités, tenant au principe de la fixité des évaluations décennales : elles sont aussi les témoins de la sollicitude traditionnelle du législateur envers la propriété immobilière, à laquelle il veut donner des garanties de stabilité fiscale (1).

En matière de foncier non bâti, dans les hypothèses exceptionnelles où le contribuable est admis à contester le revenu assigné aux immeubles dont il est propriétaire (2), ce n'est pas à la jurisprudence qu'est revenu le soin de construire la théorie de la compensation, la loi elle-même y a pourvu. Au regard de cet impôt, il est normalement admis que la cote est constituée par chacune des parcelles inscrites distinctement sous le même article

(1) Voir pourtant le décret-loi du 30 juillet 1937, qui porte une grave atteinte à cette stabilité en ce qui concerne les propriétés bâties.

(2) C.G.I.D. art. 206 et 207.

de rôle (1). C'est donc entre les diverses cotes, comprises sous un même article de rôle et dans la limite du revenu total qu'il comporte, que la compensation pourra s'établir entre éléments surévalués et éléments sousévalués. En revanche, l'article 208 du Code général dispose que, lorsqu'une parcelle vient à être imposée pour la première fois en dehors des révisions périodiques, la compensation ne pourra être faite entre une surtaxe afférente au revenu de cette parcelle et une imposition insuffisante et relative aux parcelles déjà imposées, et réciproquement : cette règle légale est une conséquence directe de la fixité des évaluations décennales.

En matière de foncier bâti, la jurisprudence entend par cote, non pas toute parcelle inscrite distinctement à la matrice cadastrale (2), mais « tout immeuble ou groupe d'immeubles, topographiquement indépendant, tant par sa situation que par son affectation », c'est entre les divers éléments composant la « propriété » que le Conseil d'Etat admet la compensation. Il la rejette en revanche quand cette condition n'est pas remplie (3). La Haute-Assemblée admet encore la compensation entre

(1) C.G.I.D. art. 207 : Si on rapproche cette définition de la définition générale de la cote qui a été donnée ci-avant (voir p. 100), on voit que la loi a écarté la notion normale de cote, en tant qu'unité d'imposition devant servir de cadre à la compensation, pour lui substituer l'article du rôle.

(2) Une même propriété composée de plusieurs bâtiments.

(3) En ce sens : C.E. 30 déc. 1927, *Clerc*. R.O. 5.167, Leb. p. 1.301. C.E. 17 février 1933, *Soc. Hydroélectrique des Hautes-Pyrénées*, (4^e sous-section spéciale), inédit. C.E. 9 nov. 1932, *Acierie de Rombas*, Gaz. Pal. 1933-1-25. Leb. p. 937.

éléments existants et éléments détruits (1) ; en revanche, elle la refuse au nom du principe de la fixité des évaluations décennales, entre les droits grevant indûment un élément du revenu foncier, reconnu ultérieurement non passible de l'impôt, et une prétendue sous-estimation des autres éléments portés au rôle (2).

D'une façon générale, en matière d'impôt foncier, toutes les particularités qui affectent le pouvoir de compensation portent sur la détermination du revenu imposable. Lorsque celui-ci n'est pas en cause, on en revient aux règles normales qui régissent la compensation. Ainsi le Conseil d'Etat a admis la compensation, en matière d'impôt foncier non bâti entre une réduction admise à raison d'une plantation de bois (3), et une réduction exagérée, obtenue par le contribuable à raison de ses charges de famille et de ces mêmes terrains (C.E. 9 janvier 1931 *de Ricci*, R.O. 5.541. Leb. p. 13) [4].

En matière de patente, la Haute-Assemblée admet largement la compensation entre tous les éléments d'une même cote. Particulièrement, si le contribuable exerce une profession qui n'est pas prévue par le tarif de patente, et s'il a été cotisé à cet impôt sous une qualification reconnue inexacte, il n'obtiendra pas la décharge de son imposition (5). Avant 1927, le Conseil de Pré-

(1) C.E. 24 oct. 1930, *Etablts Roure frères*. R.O. 5.477, inédit.

(2) C.E. 9 nov. 1932. *Aciérie de Rombas*, précité.

(3) C.G.I.D. art. 187.

(4) Les réductions pour charges de famille sur l'impôt foncier ont été implicitement abrogées par le décret-loi du 20 juillet 1934.

(5) Il a pu être soutenu en semblable hypothèse que l'imposition était entièrement viciée par l'erreur d'appréciation commise par l'administration et que décharge devait en être accordée.

fecture et le Conseil d'Etat devaient surseoir à statuer sur les demandes dont ils étaient saisis respectivement en premier ressort et en appel, et dont les conclusions, reconnues fondées, invoquaient l'inexacte qualification attribuée par l'administration à la profession exercée : l'affaire était soumise au préfet qui prenait un arrêté d'assimilation, car le juge n'a pas le droit de se substituer à lui pour procéder à un acte administratif (C.E. 29 août 1871. *Piver*, Leb. p. 136) [1]. Lorsque l'arrêté d'assimilation était intervenu et s'il n'était pas contesté, il appartenait au juge de mettre l'impôt en harmonie avec ses dispositions et d'accorder au requérant, éventuellement et après compensation, un dégrèvement correspondant à l'excédent des droits imposés sur les droits dus réellement (C.E. 5 juillet 1851. *Grouchy*. Leb. p. 484 et circ. du 28 juin 1854, n° 324).

Depuis 1927, l'affaire est soumise en premier ressort au directeur qui, la procédure n'étant pas modifiée par ailleurs, doit provoquer en principe avant de statuer un arrêté d'assimilation par le préfet, lorsque la requête lui semble fondée (2). Mais il sera bien plutôt tenté de sou-

(1) En revanche les tribunaux administratifs ont compétence pour annuler ou réformer les arrêtés préfectoraux d'assimilation (arr. du C.E. 23 déc. 1935, *Min. fin. C. Morel*. R.O. 6.342. Leb. p. 1219).

Toutefois, les arrêtés d'assimilation ne sont pas susceptibles d'un recours direct devant le Conseil d'Etat par la voie de l'excès de pouvoir : la Haute Assemblée ne manquerait pas d'invoquer l'existence d'un recours parallèle (C.E. *Torré*, 14 janvier 1916. Leb. p. 22).

(2) Le préfet a compétence pour prononcer des arrêtés d'assimilation en vertu de l'art. 4 de la loi du 15 juillet 1880.

Hiérarchiquement inférieur le directeur des contributions directes ne saurait se substituer à lui, en l'absence d'une disposition légale ou réglementaire expresse.

tenir l'imposition primitivement établie : le Trésor ne court en effet aucun risque, si les tribunaux administratifs infirment sa décision, il sera temps encore de provoquer l'assimilation. Toutefois, si le directeur croit devoir suivre la procédure normale, et, si la profession, à laquelle celle du requérant est assimilée par le préfet, comporte des droits moins élevés que ceux portés au rôle, le réclamant, par l'effet de la compensation, ne bénéficiera en tout état de cause que d'un dégrèvement limité à la différence des droits.

Il apparaît que le procédé de la compensation, s'il permet au directeur, comme nous venons de le voir, d'écarter intégralement les prétentions du contribuable, peut lui permettre, dans les mêmes conditions, de prononcer le rejet partiel de la demande et l'admission du surplus. Cette constatation nous amène à l'étude de ces décisions mixtes, intervenant sur des demandes en décharge ou réduction.

3° HYPOTHÈSE : ADMISSION PARTIELLE ET REJET DU SURPLUS DE LA DEMANDE.

Le contenu des décisions de l'espèce est mixte; dans la mesure où la demande est à la fois agréée et rejetée, il participe lui-même aux caractères des décisions portant admission totale (1), et aux caractères des décisions portant rejet total (2).

En tant que décision portant rejet de la demande, elle doit être motivée : spécialement, le contribuable doit être informé des éléments de la compensation opposée par le directeur entre les droits formant surtaxe et

(1) Voir *supra* p. 84.

(2) Voir *supra* p. 86.

les droits omis, dans les limites et conditions que nous avons précisées ci-avant.

En tant que décision portant admission de la demande, elle allouera au contribuable un dégrèvement qui sera égal à la différence entre les droits imposés et les droits réellement dus, après que toutes compensations utiles auront été opérées.

SECTION II

Ce que peut contenir la décision intervenue
sur les procédures autres
que les demandes en décharge et réduction

Nous étudierons successivement les demandes en mutation de cote et en transfert, les demandes en inscription au rôle, les demandes en exemption temporaire d'impôt foncier.

A) DEMANDES EN TRANSFERT ET EN MUTATION DE COTE.

1^{re} HYPOTHÈSE : *admission totale.*

Une décision portant mutation de cote ou transfert opère un changement dans la personne du contribuable redevable de l'impôt : en revanche, elle reste sans influence sur la quotité même de l'impôt, au recouvrement de la totalité duquel elle ne doit pas faire obstacle (1).

Au contribuable inscrit au rôle, qui, en raison d'un fait légalement prévu et antérieur ou postérieur à l'éta-

(1) C.E. 11 mai 1934, *tissage C.B.A.* R.O. 6.111. Bull. Dup. 1935. p. 178. Leb. p. 547.

blissement de ce document (1), a cessé d'être redevable de tout ou partie de l'impôt mis à sa charge, les décisions de l'espèce substituent un autre contribuable qui — à raison du même fait — est constitué débiteur de l'impôt, dans la mesure même où le premier en aura été déchargé. Dégrèvement, d'une part, assujettissement, d'autre part, constituent le contenu complexe de telles décisions, le montant de l'impôt étant finalement inchangé.

Les procédures en transfert et en mutation de cote se rattachent plus étroitement au pouvoir du directeur statuant en matière d'assiette qu'à son pouvoir de statuer en matière contentieuse : les faits qui ouvrent la procédure *ne sont pas, au départ, litigieux*. D'ailleurs, en ce qui concerne les transferts de patente et dès avant 1927, la liquidation des droits à transférer était opérée administrativement par arrêté préfectoral (2), si du moins les parties adhéraient aux propositions qui leur étaient notifiées par le préfet : mais l'adhésion des parties ne mettait pas obstacle à ce que l'arrêté préfectoral fût déféré au juge fiscal, qui, exceptionnellement, n'intervenait qu'au deuxième degré de la procédure. Par un glissement latéral de compétence, le directeur a été substitué au préfet par la loi du 27 décembre 1927; c'est lui qui désormais a qualité pour liquider administrativement les droits à transférer, sous réserve de l'adhésion des parties à ses propositions.

Bien que transfert et mutation de cote soient des procédures de même nature, avant la loi de 1927, et con-

(1) Vente d'immeuble ou cession des éléments de l'imposition avant le 1^{er} janvier pour la mutation de cote.

Cession des éléments de l'imposition en cours d'année pour le transfert.

(2) Loi du 15 juillet 1880, art. 28.

formément aux principes généraux reçus à l'époque, le Conseil de Préfecture était compétent pour statuer au premier degré sur les mutations de cote foncière (1). Ce fait tenait à ce que cette dernière procédure était restée jusqu'à cette date régie par une législation ancienne (2), où apparaît le souci d'écarter tout ce qui pourrait avoir même l'apparence d'un pouvoir arbitraire de l'administration à l'égard de la propriété foncière. Depuis la loi du 27 décembre 1927, le directeur est devenu compétent pour régler au premier degré les mutations de cote foncière, si, du moins, ses propositions ont expressément ou tacitement reçu l'adhésion des parties.

Jusqu'à 1935, la procédure en mutation de cote était réservée à la contribution foncière et aux taxes qui lui sont additionnelles. Un décret-loi du 30 octobre 1935 a étendu cette procédure aux droits de patente et aux taxes qui lui sont accessoires (3) ; toutefois, le législateur n'a pas hésité, dans cette hypothèse, à conférer au directeur le droit de prononcer la mutation de cote, alors même que ses propositions auraient été repoussées par les parties mises en cause ; c'est qu'alors, en effet, le Trésor a intérêt à ce que le cessionnaire soit substitué au cédant : s'il en était autrement, le cédant imposé à tort devrait être dégrevé et le Trésor supporterait la charge de ce dégrèvement (4), tandis que le cessionnaire, omis au rôle primitif, serait imposé par la voie d'un rôle supplémentaire,

(1) Inst. sur le contentieux du 31 décembre 1926, p. 79.

(2) Arr. du 24 floréal an VIII, art. 2.

(3) A l'occasion d'une cession d'établissement avant le 1^{er} janvier de l'année de l'imposition alors que le cédant figure encore au rôle primitif, aux lieu et place du cessionnaire qui devrait y être porté.

(4) Voir infra p. 163, note 2.

qui profiterait en double emploi et au détriment du Trésor aux collectivités locales, bénéficiaires de la patente.

2° HYPOTHÈSE : *Rejet total.*

Les demandes en mutation de cote et en transfert sont susceptibles d'être rejetées par le directeur, soit parce qu'elles lui apparaissent irrecevables en la forme ou au fond, soit parce que, contrairement à sa propre opinion, ses propositions n'ont pas été agréées par les parties : il n'en est autrement, nous venons de le voir, qu'en matière de mutation de cote de patente.

3° HYPOTHÈSE : *Admission partielle et rejet du surplus de la demande.*

Cette hypothèse, rare en pratique, ne fait l'objet d'aucune observation particulière, en l'état des développements précédents.

B) DEMANDES EN INSCRIPTION AU RÔLE.

Les contribuables peuvent réclamer contre leur omission au rôle de la contribution mobilière (loi du 21 avril 1832, art. 28. C.G.I.D. art. 254). A défaut de disposition légale plus précise, les demandes de l'espèce ont été traditionnellement assimilées aux demandes en décharge et réduction (1).

1^{re} HYPOTHÈSE : *Admission totale.*

La décision directoriale, qui accueille une telle demande, admet le principe de l'assujettissement du contribuable à l'impôt et fixe la somme dont il devient redevable. Emanant du directeur, elle se rattache beaucoup

(1) C.E. *Gentil*, 4 mai 1877, R.O. 2.975. Leb. p. 416.

plus au pouvoir d'assiette de cet agent qu'à son pouvoir de statuer au contentieux; elle ne règle pas un litige; elle ne modifie pas la teneur d'un rôle préétabli.

2° HYPOTHÈSE : *Rejet total.*

En raison des circonstances de l'affaire, le directeur peut refuser l'inscription sollicitée par le contribuable. Il convient de remarquer que ce n'est pas toujours par conscience fiscale que le requérant introduit une telle demande : en général, l'inscription requise pourra lui permettre de figurer sur la liste électorale de la commune, de participer à la distribution en nature de certains produits communaux (affouages, pâquis, etc...); il pourra aussi obtenir le dégrèvement de l'impôt qui lui a été assigné dans la commune de son ancienne résidence, s'il l'a quittée avant le 1^{er} janvier, mais après le travail d'établissement de la matrice du rôle (1).

Par ailleurs, en ce qui concerne les demandes de l'espèce, le directeur ne peut user de son pouvoir d'office pour éviter d'opposer au contribuable un vice de forme qui rendrait la demande irrecevable (déchéance par exemple) [2] : s'il peut, en vertu de ce pouvoir d'office, accorder des décharges et réductions, il ne saurait l'utiliser pour assujettir un contribuable à un impôt, à l'égard duquel son pouvoir d'assiette est expiré depuis longtemps.

(1) Aux termes de la jurisprudence, un tel dégrèvement ne peut être obtenu que si le contribuable figure au rôle de la commune de sa nouvelle résidence, ou que s'il justifie avoir en temps utile requis cette inscription (jurisp. constante. V. C.E. 4 avril 1873, *Lespiau* R.O. 2.503. Leb. p. 299 et 31 mai 1937, *Quintin*. R.O. 17^e vol.).

(2) Voir *supra*. p. 63, note 2.

3^e HYPOTHÈSE : *Admission partielle et rejet du surplus de la demande.*

Cette hypothèse est incompatible avec la nature même de la demande en inscription au rôle. La question à trancher par le directeur est, au départ, une question de principe qui ne peut recevoir une solution moyenne : le contribuable doit ou ne doit pas être assujéti à l'impôt. Ce n'est qu'ultérieurement, après la parution du rôle supplétif, qu'un litige pourra surgir relativement à la quotité de l'imposition arrêtée par le directeur. Si le réclamant estime l'impôt excessif, il pourra le contester devant le directeur d'abord, devant les tribunaux administratifs ensuite. S'il estime au contraire trop faible l'impôt qui lui est assigné, il sera sans intérêt pour le contester (C.E. 5 déc. 1924. X. Leb. p. 982).

C) DEMANDES EN EXEMPTION TEMPORAIRE D'IMPOT FONCIER.

Par la voie d'une procédure assimilée aux demandes en décharge et réduction, le contribuable peut demander le bénéfice des exemptions temporaires d'impôt foncier édictées, en ce qui concerne les propriétés bâties, par l'art. 223 du C.G.I.D. (habitations à bon marché) [1], en ce qui concerne les propriétés foncières non bâties d'autre part, par les art. 187, 202 et 205 du même code.

(1) Les exemptions temporaires d'impôt foncier sur les propriétés bâties ne font qu'exceptionnellement l'objet d'une procédure contentieuse; leur octroi ou leur refus sont des décisions d'assiette qui peuvent être contestées par la voie contentieuse, dans les termes du droit commun, par des demandes en décharge ou réduction. Telles sont les importantes exemptions temporaires prévues par les art. 160 à 166 du C.G.I.D.

1^{re} HYPOTHÈSE : *Admission totale.*

Le directeur reconnaît l'exactitude du fait allégué dans la demande : de ce fait, désormais authentifié, découleront les conséquences légales, qui doivent bénéficier au contribuable pendant toute la durée du délai d'exemption. Il apparaît qu'en la matière les pouvoirs du directeur sont plus larges que ceux du juge. En effet, le Conseil d'Etat annule les décisions d'un Conseil de Préfecture « qui a méconnu les limites de sa compétence en reconnaissant le droit à l'exemption, non seulement pour l'année visée, mais encore pour les années ultérieures (1). Parce que sa compétence s'exerce également en matière d'assiette et de contentieux, il appartient au contraire au directeur de statuer non seulement pour l'année visée dans la demande, mais encore pour les années ultérieures. C'est à lui qu'il appartiendra, du reste, de faire produire à sa décision tous ses effets ultérieurs (2).

2^e HYPOTHÈSE : *Rejet total.*

Le directeur refuse d'authentifier le fait allégué dans la demande et dénie ainsi au contribuable le droit de bénéficier des dispositions légales invoquées dans la requête.

La demande peut également faire l'objet d'un rejet, si elle est irrecevable en la forme (3) : s'agissant d'une procédure spéciale, le directeur ne peut mettre en œu-

(1) C.E. 12 juillet 1932, *Min. fn. C. Selz et Cie*, Leb. p. 706 ou 4 janvier 1937, *Min. fn. C. Selz et Cie*. R.O. 17^e vol. p. 2 (inédit).

(2) Voir infra p. 157.

(3) Voir supra p. 63.

vre son pouvoir d'office pour accorder satisfaction au contribuable malgré cet obstacle.

Quel que soit le motif de rejet, la décision doit être motivée.

3° HYPOTHÈSE : *Admission partielle et rejet du surplus de la demande.*

Le directeur n'authentifie qu'une partie des faits allégués dans la demande.

Dans la mesure où elle porte rejet, elle doit contenir l'exposé des motifs.

CHAPITRE III

DE L'EFFET DES DÉCISIONS DU DIRECTEUR DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

Pour l'étude de ce problème, nous adopterons, en l'aménageant, le plan déjà suivi, pour l'étude du contenu des décisions portant admission totale, rejet total, admission partielle et rejet du surplus de la demande.

L'effet des décisions portant rejet total ou partiel étant indentique, quelle que soit la procédure sur laquelle elles interviennent, il apparaît inutile de consacrer une étude spéciale relative à chaque procédure. Dès lors, nous étudierons successivement :

1° Les décisions portant rejet total;

2° Les décisions portant admission totale au regard de chaque nature de procédure (décharge et réduction, mutation de cote et transfert, inscription au rôle, exemption temporaire d'impôt foncier).

3° Les décisions portant simultanément admission et rejet de la demande.

SECTION I

Les décisions portant rejet total

Les décisions de rejet ont pour caractère essentiel de n'être jamais définitives.

Nous avons vu que les décisions directoriales portant rejet de la demande devaient être motivées, qu'elles étaient purement confirmatives et qu'elles ne laissaient aucune trace dans le rôle contenant l'impôt litigieux. Prononcées dans les six mois de la demande, leur effet est tout aussi négatif à l'égard des rôles que l'absence de décision dans le même délai, qui, aux termes d'un arrêt du 23 Décembre 1932 (R.O. 5.940. Leb. p. 1.131) équivaut à une décision de rejet. C'est ainsi qu'elle n'interrompt pas le cours du sursis de paiement dont le contribuable a pu demander le bénéfice dans sa demande initiale, conformément à l'article 385 du Code Général : il se trouve automatiquement prorogé jusqu'à la décision du Conseil de Préfecture ou, tout au moins, jusqu'à l'expiration du délai de réclamation devant ce tribunal.

Le fait que la décision est motivée lui confère une apparence juridictionnelle : mais elle n'est au fond qu'une décision administrative.

A la différence du juge, qui est dessaisi par l'arrêt rendu (C.E. *Vigent*, 17 juin 1903, Leb. p. 447), le directeur, qui s'est prononcé sur un litige, n'est pas dessaisi de l'affaire. Il reste compétent, au regard de l'impôt litigieux : d'une part, par son pouvoir d'assiette, qu'il peut exercer dans le délai légal de reprise, d'autre part, par son pouvoir de dégrèvement d'office, qui lui permet, dans la limite de la prescription quadriennale et même au delà (I.G. du 10 déc. 1935, art. 371), de revenir sur sa propre décision et d'accorder d'office tout ou partie de ce qu'il avait cru d'abord devoir refuser. Sans être tenu de respecter la procédure légale, le contribuable pourra donc demander au directeur d'user en sa faveur de son pouvoir de dégrèvement d'office, nonobstant le refus qui lui avait été primitivement opposé (1). Par ailleurs, le fait que le directeur s'est prononcé sur l'imposition ne le prive pas du droit d'émettre dans le délai de reprise, un rôle supplémentaire, pour réparer l'insuffisance d'imposition que l'instruction de la demande aurait pu faire apparaître (Voir infra p. 125 et suiv.).

D'autre part, le directeur statue sous l'autorité du ministre qui n'a pas la faculté de se substituer à lui pour prononcer, en son lieu et place, le dégrèvement d'une imposition (2). Mais, de par l'exercice de son pouvoir hiérarchique, le ministre et ses services disposent de moyens suffisants de pression pour enjoindre au directeur de rapporter sa décision de rejet et de donner à la demande, désormais reconnue fondée, la suite qu'elle comporte.

(1) Si le contribuable peut solliciter l'intervention d'office du directeur, il ne dispose normalement d'aucun moyen pour l'y contraindre (voir supra p. 60).

(2) Ce pouvoir est nommément conféré par la loi au directeur qui a seul qualité pour l'exercer.

Enfin, le contribuable qui n'a pas reçu satisfaction et que les motifs de rejet n'ont pas convaincu, peut déférer la décision aux tribunaux administratifs qui ne manqueront pas de l'annuler ou de la réformer, si elle leur paraît incorrecte. Au surplus, et à tout moment de la procédure, le dégrèvement peut être accordé d'office (1), si la position administrative s'avère insoutenable. Dans cette hypothèse, le juge n'aura plus qu'à constater, à la suite de ce fait nouveau, « qu'il n'y a pas lieu à statuer, la demande étant devenue sans objet » (Inst. min. aux Conseils de Préfecture du 5 déc. 1935, art. 111 et 112) (2).

(1) Sous réserve, le cas échéant, de l'adhésion des autorités locales compétentes aux propositions de dégrèvement. Dans cette hypothèse, le directeur devrait pourvoir au remboursement des frais de timbre et de mandat, qui ont pu être exposés par le réclamant, pour l'accomplissement des divers actes de procédure.

(2) A s'en tenir aux effets purement négatifs de la décision du directeur, portant rejet de la demande, on serait tenté de croire que la réclamation initiale doit être tenue pour inexistante : il n'en est pas ainsi.

D'une part, les conclusions formulées dans la requête initiale fixent définitivement pour l'avenir les prétentions du contribuable : ce dernier ne sera pas admis à étendre ou à modifier devant le juge l'objet de sa demande. S'il peut tenter de faire triompher ses prétentions par des moyens nouveaux (C.E. 11 juillet 1930, R.O. 5.467. Leb. p. 722), il ne peut formuler aucune demande nouvelle. Il résulte, en effet, de la jurisprudence que le juge ne peut être appelé à se prononcer sur des conclusions qui n'auraient pas au préalable été soumises au directeur (Voir C.E. *Garrec et Barrus*, 22 avril 1932. R.O. 5.812, inédit et C.E. du 12 nov. 1934. R.O. 6.306. Leb. p. 1043).

La décision de rejet est sans effet sur les collectivités locales bénéficiaires de l'impôt dont elles sauvegardent pleinement les intérêts financiers et qui, de ce fait, n'auront pas qualité pour l'attaquer : elles n'y auraient pas intérêt.

D'autre part, certains vices de procédure, dont la demande initiale pouvait être entachée, ne sont pas susceptibles d'être couverts par l'introduction devant le juge d'une requête qui ne présenterait pas le même motif d'irrecevabilité (Cf. supra p. 85, note 2).

Enfin, le contribuable qui n'a pas demandé le sursis de paiement dans sa requête initiale n'est pas admis à en réclamer le bénéfice pour la première fois, dans sa demande introductive d'instance (C.E. 5 nov. 1934. R.O. 6.143, inédit).

(5) Au cours de la procédure devant les tribunaux administratifs, le directeur ne peut accorder au contribuable une demi-satisfaction; c'est l'intégralité de la demande qu'il doit accueillir, s'il ne croit pas devoir pouvoir en maintenir le rejet total. Si l'administration ne fait qu'abandonner une partie de sa position initiale, le pouvoir de dégrèvement d'office ne pourra s'exercer; mais le juge statuera en l'état des conclusions administratives, qui refléteront cet abandon partiel.

SECTION II

Les décisions portant admission totale

Première sous-section :

Demandes en décharge et réduction

La décision portant admission totale a pour effet essentiel de modifier le rôle qui contient l'impôt litigieux et dans lequel elle s'inscrit par le procédé de l'émargement (1).

Les droits imposés sont annulés ou réduits à concurrence du chiffre porté dans le titre de dégrèvement.

Nous avons vu que le caractère essentiel des décisions de rejet était d'être essentiellement précaire. Il en est tout autrement des décisions donnant entière satisfaction au contribuable. Certes, en leur qualité de décisions administratives, elles n'ont pas l'autorité de la chose jugée. Le directeur statue sous l'autorité du ministre : il faut donc admettre que ce dernier a le droit d'utiliser son pouvoir hiérarchique pour procéder à l'annu-

(1) Voir infra p. 136, les considérants d'un arrêt de Las Cases du 8 juin 1937, qui justifient pleinement cette affirmation.

lation ou à la réformation des décisions de son subordonné. Conformément aux principes généraux de droit public, il devrait le faire dans le délai imparti au contribuable pour se pourvoir, devant le juge, contre l'acte administratif qui lui ferait grief. Et le directeur lui-même pourrait, dans le même délai, revenir sur sa propre décision. Mais cette possibilité de retrait est purement théorique. Pour éviter l'effet fâcheux que ne manquerait pas de produire un tel procédé, l'administration supérieure préfère exercer, au nom du ministre, un contrôle préventif. Que le directeur statue d'office ou sur requête préalable, il doit être spécialement autorisé à prononcer tout dégrèvement dont le montant dépasserait un chiffre annuellement fixé pour chaque département (I.G. du 10 déc. 1935, art. 18) [1].

Certes, cette règle est d'ordre purement interne : si le directeur l'enfreignait, il commettrait une faute qui relèverait du pouvoir disciplinaire ; mais la sanction, qui pourrait s'en suivre, resterait sans influence sur la validité de sa décision au regard du contribuable. En dehors des hypothèses où peut jouer ce contrôle préventif, le directeur se prononce avec une grande indépendance.

(1) « ...Lorsque le dégrèvement à accorder dépasse le maximum fixé tous les ans, pour chaque département, par le directeur général, après avis du conseil d'administration, le directeur doit au préalable obtenir l'autorisation de la direction générale. Il en est de même toutes les fois que la question à trancher est une question de principe qui n'est résolue ni par les instructions ou circulaires, ni par la jurisprudence du Conseil d'Etat... Le directeur est dispensé de demander une telle autorisation : 1° dans le cas de double emploi commis au préjudice d'un même contribuable, quelle que soit l'importance du dégrèvement motivé par ce double emploi... » (I.G. du 10 déc. 1935, art. 18).

Les textes qui lui ont conféré ce pouvoir ont procédé d'un large esprit de déconcentration que n'ont pas trahi les règlements administratifs. La solution, ainsi donnée aux divers cas d'espèce, échappe aux services centraux qui n'exercent qu'un contrôle d'ordre général et comptable. Seuls, les inspecteurs des Finances, au cours des vérifications qu'ils exercent sur place et à des intervalles irréguliers, pourraient déceler les erreurs qui entacheraient certaines décisions particulières. Or, le plus souvent, ces vérifications seront trop tardives pour permettre éventuellement le retrait des actes incriminés. Seule, pourrait être mise en cause la responsabilité disciplinaire de l'agent, sans que le contribuable puisse être atteint dans son droit, même indûment acquis. Par ailleurs, la loi exige que la décision directoriale soit exécutée, dès qu'elle est notifiée au contribuable; si celui-ci a réclamé, l'exécution doit intervenir, dans les six mois qui suivent la date de présentation de la demande. Or, le retrait de la décision se heurterait à des difficultés, tenant aux règles mêmes de la constatation des dégrèvements dans les écritures des comptables.

Pratiquement, l'organisation même du service rend le plus souvent le retrait impossible et l'administration peut dire, à juste titre, que la décision du directeur confère au contribuable en faveur de qui elle est rendue *un droit acquis* (Inst. sur la comptabilité des dépenses du service des contributions directes du 31 déc. 1913, art. 22). L'administration s'estime, du reste, si peu fondée à retirer les décisions de l'espèce qu'elle avait cru pouvoir prescrire au directeur de soumettre au Conseil de Préfecture des conclusions reconventionnelles, tendant à l'annulation ou à la réformation de sa propre décision, qui s'avérerait injustifiée en tout ou en partie. (I.G. du 10 déc. 1935, art. 126 et Inst. min. aux Conseils de Pré-

fecture du 5 déc. 1935, art. 23) [1]. Il n'existe aucun caractère distinctif apparent ni aucune hiérarchie entre les dégrèvements d'origine administrative et les dégrèvements d'origine juridictionnelle : tous s'expriment dans une même forme qui est celle des décharges et réductions. Tous sont exécutés, conformément aux mêmes règles de la comptabilité publique. Et cette unité de régime, qui caractérise les décharges et réductions, quelle que soit l'autorité dont elles émanent, tend à leur conférer en fait la même efficacité dans le temps.

Par ailleurs, le Conseil d'Etat sanctionne ce droit acquis de façon rigoureuse : c'est ainsi qu'il a validé un arrêté du Conseil de Préfecture annulant, *comme faites sans droit*, des poursuites contre un contribuable, à qui l'administration avait notifié par erreur un dégrèvement, excédant celui auquel il avait droit, et dont elle prétendait obtenir le paiement de l'impôt réellement dû (C. E. 5 avril 1933. X. R.O. 5.991. Leb. p. 404). Si la simple erreur, commise par l'administration dans la lettre de notification, bénéficie au contribuable, à qui le Conseil d'Etat reconnaît un droit acquis à l'exécution de la totalité du dégrèvement notifié, a fortiori, en sera-t-il de même, si la décision accorde, par erreur, un dégrèvement excessif. On peut aussi remarquer que si le Conseil d'Etat, dans l'arrêt de *Las Cases* précité, fait mention du droit de reprise qui, le cas échéant, permettrait à l'admi-

(1) A la suite d'un revirement de jurisprudence, dans un arrêt de *Las Cases* du 8 juin 1937 (R.O. 17^e vol.), le Conseil d'Etat a refusé à l'administration la faculté de déposer devant le juge des conclusions reconventionnelles. L'administration considère dès lors comme abrogées les dispositions de service citées au texte. Le caractère définitif de la décision sort encore renforcé de cette nouvelle jurisprudence (Cf. *infra* p. 136).

nistration d'annuler les effets d'une décision directoriale, il ne fait aucune allusion à la possibilité, qu'il lui reconnaîtrait de procéder à son retrait.

Pratique, doctrine administrative, jurisprudence tendent donc à priver en fait l'administration de la faculté de retirer la décision qui fait droit à la demande du contribuable. Parmi les *décisions* administratives, une telle *décision* bénéficie *en fait et en droit* de garanties exceptionnelles de stabilité.

Cette stabilité va se trouver encore renforcée, du fait que, généralement, le juge se trouvera, par l'effet d'une telle décision, mis hors d'état d'apprécier la double légalité de l'imposition portée au rôle, d'une part, de la décision qui l'annule ou la réforme, d'autre part.

En effet, sauf dans de rares hypothèses (1), l'administration fiscale détient un pouvoir d'action d'office et de décision exécutoire (2).

Elle ne peut comparaître devant le juge qu'en qualité de défendeur. Aussi n'aura-t-elle pas la faculté de demander directement au tribunal l'annulation ou la réformation d'une décision, qu'il lui était donné de retirer. D'autre part, le contribuable, qui a reçu entière satisfaction, serait sans intérêt pour soumettre au juge l'imposition réformée par la décision administrative : le juge ne manquerait pas de décliner sa compétence en prononçant un non lieu à statuer (3).

(1) Pour l'application de certaines amendes fiscales, telles que celles édictées par les articles 71 et 353 du C.G.I.D., le Conseil de Préfecture statue comme en matière de contravention, *à la requête de l'administration*.

(2) V. L. Trotabas Précis de Science et législation financières 5^e éd. 1938, n° 341.

(3) Voir par exemple (C.E. 2 nov. 1936. X. R.O. 6.559. req. n° 52.013).

Toutefois le juge pourra être saisi d'une décision directoriale intervenue sur requête du contribuable (1) à qui elle accorde un dégrèvement, contrairement à l'avis préalablement exprimé par les autorités locales compétentes. Dans cette hypothèse, en effet, les représentants qualifiés des administrations décentralisées, que lèserait la décision, peuvent la déférer aux tribunaux administratifs. (C.E. 16 déc. 1932, *Ville de Lyon c. Levet-Arnaud et Lavirotte*. R.O. 5.932. Leb. p. 1092).

Mais, pour si stable qu'elle soit, la décision du directeur n'en est pas moins une décision administrative dépourvue de la force de chose jugée : d'où il suit que les règles qui régissent l'assiette de l'impôt pourront porter atteinte à sa stabilité.

La question a un double aspect, selon la nature de l'impôt litigieux : en raison de la dualité de législation qui régit l'assiette de l'impôt direct, il convient de distinguer d'une part, les impôts du type ancien (anciennes contributions directes et taxes y assimilées) et, d'autre part, les impôts du type moderne (impôts sur les revenus et taxes qui leur sont connexes).

Les règles qui régissent les impôts du type ancien viennent confirmer la stabilité de fait de la décision directoriale. Si on observe que l'exécution de la décision suit immédiatement la date à laquelle elle est intervenue,

(1) Cette hypothèse ne peut se présenter que si le contribuable a introduit une requête préalable. Quand le directeur statue d'office, ses propositions de dégrèvement sont obligatoirement soumises au préalable aux autorités locales compétentes (maire, présidents de la Chambre des métiers ou de la Commission départementale de contrôle pour l'emploi des mutilés de guerre). Si ces autorités n'agrément pas ces propositions, le directeur ne peut pas prononcer d'office le dégrèvement.

il apparaît que pratiquement le directeur statue, alors que le pouvoir d'assiette de l'administration est expiré depuis longtemps : au regard des impôts de l'espèce, le service d'assiette ne dispose pas d'un pouvoir de reprise, lui permettant d'émettre un rôle supplémentaire qui viendrait retirer au contribuable le bénéfice de la décision directoriale intervenue en sa faveur (1).

En revanche, les règles qui régissent l'assiette des impôts sur les revenus portent une grave atteinte à la stabilité des décisions directoriales, favorables au contribuable. En effet, parce que les décisions de l'espèce n'ont pas l'autorité de chose jugée, le Conseil d'Etat reconnaît à l'administration le pouvoir d'émettre, dans le délai du droit de reprise, des rôles qui sont susceptibles de reprendre tout ou partie du dégrèvement qui avait pu être accordé (C.E. 22 fév. 1929. X. S. 29. 3. 96. R.O. 5.294, 2 déc. 1935. Leb. p. 1121, 1^{er} esp., 23 mars 1936. X. R.O. 6.406, inédit).

On peut toutefois relever, parmi les considérants d'un arrêt du 1^{er} février 1935 (R.O. 6.185. Leb. p. 177, 8^e esp.) la phrase suivante : « La circonstance que l'imposition primitive avait donné lieu à un dégrèvement partiel prononcé par le directeur n'est pas de nature à priver l'administration du droit, qui lui est conféré par l'art. 70 des lois codifiées de 1926 (aujourd'hui art. 139 du C.G.I.D.) d'émettre un rôle supplémentaire *fondé sur une cause juridique différente de celle qui avait motivé le dégrèvement antérieur* ». Peut-on inférer de ce texte, par a contrario, que l'administration ne pourrait tirer argument de ce que le dégrèvement aurait été accordé à

(1) L'article 425 de l'Inst. gén. du 10 déc. 1935 décide que les décisions sont exécutées aussitôt qu'elles sont prises, c'est-à-dire dans les six mois qui suivent la date de leur présentation.

tort, pour en retirer le bénéfice au contribuable par la voie d'un rôle supplémentaire, en l'absence d'un fait juridique nouveau ? Soit un contribuable à qui l'administration aurait accordé à tort un dégrèvement de 5.000 francs pour un enfant à charge, à raison d'une réduction de 10 % sur un impôt cédulaire s'élevant à 50.000 francs. En réalité, conformément à l'article 102 du Code général, le contribuable n'avait droit qu'à un dégrèvement maximum de 800 francs. En l'absence d'une cause juridique différente de celle qui a motivé le dégrèvement, l'administration ne pourrait-elle, par voie de rôle supplémentaire, constituer le contribuable débiteur d'une somme de 4.200 francs (5.000 — 800) ,correspondant au montant injustifié du dégrèvement ? Tel est peut être le sens du texte précité. Mais il ne semble pas que cet arrêt soit destiné à faire jurisprudence, car cette clause restrictive au droit de l'administration d'user de son pouvoir de reprise n'a été reproduite dans aucun des arrêts subséquents rendus en la matière (voir par exemple les considérants des arrêts des 2 décembre 1935 et 23 mars 1936 précités). Bien plus, une telle jurisprudence irait à l'encontre de l'esprit, sinon de la lettre du décret-loi du 20 juillet 1934 (C.G.I.D. art. 139, dans sa rédaction actuelle), qui a renforcé au profit de l'administration les dispositions de l'art. 70 des lois codifiées de 1926. Ce texte est entré en vigueur en 1935 sans effet rétroactif, et le Conseil d'Etat n'a pas eu encore à en faire application, à notre connaissance, à des impositions émises au titre d'années postérieures à 1935.

En l'état actuel des choses, il faut admettre que l'administration dispose, au regard des impôts sur les revenus et des taxes qui leur sont connexes, d'un pouvoir de reprise étendu, qui n'est limité que dans le temps; elle est, dès lors, en droit de reprendre pratiquement au contribuable le bénéfice d'un dégrèvement, qu'une décision

administrative lui aurait injustement ou imprudemment accordé. Mais seule est en cause la stabilité de la décision directoriale portant décharge ou réduction. Les droits du contribuable sont entiers, du fait qu'après l'émission du rôle supplémentaire, les recours contentieux habituels lui sont ouverts à nouveau, dans les termes du droit commun : tous les éléments de l'imposition peuvent être remis en cause, dans la limite des droits consignés dans le rôle supplémentaire. Néanmoins, cette situation retarde le moment où le contribuable peut considérer l'affaire comme définitivement classée.

En raison du principe de l'annualité de l'impôt, la décision du directeur ne peut avoir d'effet, d'une manière générale, que pour l'année au titre de laquelle l'imposition a été établie. Spécialement elle ne crée, au profit du contribuable, aucun droit dont il puisse se prévaloir dans l'avenir. C'est ce que décide la jurisprudence constante du Conseil d'Etat (1). La décision n'a d'effet qu'à l'égard du contribuable qui en bénéficie : les autres redevables ne sont pas fondés à s'en prévaloir, en dehors de la procédure normale d'une réclamation introduite pour leur propre compte.

La décision directoriale, rendue pour une année, ne lie pas l'administration pour les années suivantes, ni pour l'appréciation des faits, ni pour l'appréciation des principes qui sont susceptibles d'influer sur la base de l'impôt. Si, en 1937, un contribuable est reconnu, par une décision directoriale, exercer la profession d'expert en immeubles, au regard des droits de patente, rien ne s'oppose à ce que ce même contribuable, à raison de la

(1) Dans ce sens voir entre autres : C.E. *Gaz de Nevers*, 9 fév. 1854. p. 90; *Pouzergues*, 15 mai 1857. p. 395; *Mercier*, 20 juin 1916. p. 252; *Seguin* 4 août 1916. R. O. 6.277. Leb p. 359.

même activité, soit à nouveau qualifié « agent d'affaires » dans le rôle de patente de 1938 (1). De même, si l'administration admet sur réclamation un contribuable à déduire de ses bénéfices de 1936 tel amortissement, elle pourra, en 1938, lui refuser cette même déduction sur ses bénéfices de 1937.

Cette règle, toutefois, comporte une notable exception en matière d'impôt foncier, en raison du principe de la fixité des évaluations décennales qui régit cet impôt. Si, à la suite d'une réclamation présentée dans les conditions prévues par les articles 179 et 206 du Code général, un contribuable obtient du directeur que le revenu foncier figurant au rôle soit ramené à un chiffre inférieur, et s'il ne conteste pas le montant du revenu ainsi déterminé, c'est ce chiffre qui devra servir de base à l'impôt des années subséquentes; et il en sera ainsi, sauf circonstances exceptionnelles, tant qu'il ne sera pas procédé à une nouvelle révision des évaluations foncières (2). La décision continuerait à avoir plein effet, alors même qu'une erreur la vicierait. Si la décision n'était pas appliquée dans les rôles ultérieurs, le contribuable devrait introduire une demande en réduction, qui n'aurait d'autre fondement que la décision directoriale elle-même : en effet, le droit du contribuable de contester le revenu imposé aura pris fin avec l'expiration des délais respectivement édictés par les articles 179 et 206 précités. Il

(1) Cet exemple est tiré d'un arrêt X. du 17 mai 1929. R.O. 5.350. Leb. p. 521.

(2) La portée de cette affirmation est aujourd'hui restreinte par les dispositions des paragraphes 1^{er} et 2^e de l'art. 2 du décret-loi du 30 juillet 1937 portant réforme fiscale, dans la mesure où atteinte est portée par ce texte au principe de la fixité des évaluations décennales (ce texte est codifié sous l'art. 179 du C.G.I.D.).

devra se borner à demander que lui soit appliquée la décision du directeur devenue définitive. En revanche, les décisions rendues pour une période décennale antérieure ne créent aucun droit pour la période suivante (1).

Deuxième sous-section :

Procédures autres que les demandes en décharge et réduction

A) Demandes en mutation de cote et en transfert.

Que le directeur ait statué sur requête préalable du cédant ou du cessionnaire, du vendeur ou de l'acquéreur, ou qu'il se soit saisi d'office de l'affaire, soit dans l'intérêt des parties, soit dans l'intérêt du Trésor (2), l'effet de la décision portant mutation de cote ou transfert est identique. Ces décisions sont caractérisées par leur précarité : toute partie intéressée, alors même qu'elle aurait *expressément* adhéré aux propositions administratives, qui lui sont obligatoirement notifiées avant la décision, peut se pourvoir de cette décision devant les tribunaux administratifs dans les formes et délais ordinaires. Il apparaît donc que les décisions administratives portant mutation de cote ou transfert sont soumises au même contrôle juridictionnel que les décisions intéressant l'assiette ou la liquidation de l'impôt. La seule différence entre les deux catégories de décisions est que devant le directeur la procédure d'assiette et la procédure « contentieuse », sont confondues.

(1) C.E. *Dupoisot* du 12 déc. 1918. Leb. p. 1.127 (2^e esp.).

(3) Le Trésor ne peut avoir d'intérêt qu'au cas de mutation de cote de patente. Voir *infra* p. 163, note 2.

Lorsque la décision est devenue définitive, par l'expiration des délais de continuation d'instance devant le Conseil de Préfecture, elle produit son plein effet : le cédant ou le vendeur est définitivement libéré du paiement de l'impôt, le cessionnaire ou l'acquéreur est définitivement constitué débiteur de l'impôt.

Par ailleurs, les décisions de l'espèce ont un effet particulier dans le temps : contrairement à la règle normale, elles doivent être intégrées, d'office, par l'administration dans les rôles des années subséquentes, soit qu'il en soit tenu compte lors de la confection de ces documents, soit à la suite d'une procédure d'office (C.G.I.D. art. 228 en ce qui concerne les mutations de cote).

B) Demandes en inscription au rôle de la contribution mobilière.

Les règles qui régissent la contribution mobilière privent l'administration du droit de réparer spontanément, par voie de rôle supplémentaire, les omissions totales ou partielles qu'elle constaterait dans l'assiette de l'impôt perçu au titre d'une année donnée. Or, nous avons vu que le fait pour un contribuable de ne pas figurer au rôle de la contribution mobilière pouvait lui être préjudiciable. Par exception au principe général, et dans la mesure où le contribuable omis requiert expressément son assujettissement à l'impôt, l'administration pourra émettre un rôle spécial, dit supplétif, pour réparer cette omission. La décision directoriale accueillant une telle demande est donc avant tout une décision particulière intéressant l'assiette de l'impôt. Bien plus, la décision et l'instrument d'exécution font corps : en même temps qu'il statue sur la demande, le directeur procède à l'émission du rôle supplétif, qui servira de titre de recouvrement, et c'est l'extrait de rôle que le service du recouvrement lui adressera, qui avisera le contribuable du

succès de sa demande. La date d'émission du rôle fait courir les délais de réclamation contre la décision du directeur, dans les termes du droit commun. Dès lors, le contribuable pourra après l'émission du rôle supplétif contester devant cet agent et, le cas échéant, devant les tribunaux administratifs, la quotité de l'impôt qui lui a été assigné, voire le principe même de son imposition (1).

La décision directoriale portant inscription au rôle n'a donc aucun effet définitif.

C) *Demandes en exemption temporaire d'impôt foncier.*

Toutes les décisions, intervenant en la matière, ont, quant à leurs effets, deux caractères communs : d'une part, elles n'ont pas un effet limité à l'année, au cours de laquelle elles sont intervenues; mais elles influent sur l'établissement de l'impôt des années subséquentes, dont le nombre est fixé par la loi. D'autre part, comme l'impôt auquel elles se rattachent, elles ont un effet *réel* : elles sont attachées aux immeubles qu'elles concernent, indépendamment des mutations qui peuvent se produire dans la personne de leurs propriétaires. En revanche, les autres effets de ces décisions varient, suivant la nature du fait qui a motivé l'exonération.

(1) Toutefois, le Conseil d'Etat a jugé, dans un arrêt du 1^{er} fév. 1937 (req. 51.830. R.O. 17^e vol. p. 76), que le fait pour un contribuable d'avoir, sur sa demande, obtenu le dégrèvement de l'impôt général sur le revenu, lui interdisait pour l'avenir d'exercer utilement un recours contre la nouvelle imposition qui lui aurait été ultérieurement assignée conformément aux indications contenues dans sa requête (la contestation portait, en l'espèce, sur le lieu d'imposition).

Dans certaines hypothèses, la décision n'a qu'un effet purement conservatoire. Il en est ainsi lorsque, par exception aux règles qui régissent la révision des propriétés foncières non bâties, la loi garantit aux propriétaires de biens fonds qu'en raison de certains faits, limitativement énumérés dans les articles 202 à 205 du Code général (dessèchement de marais, défrichement et plantation de terres vaines et vagues), l'allivrement de l'immeuble ne pourra être majoré pendant un certain nombre d'années subséquentes. L'avantage ainsi consenti ne se traduit pas par l'octroi d'un dégrèvement : il se borne à proroger pour un temps déterminé la base actuelle de l'impôt qui n'est pas modifié; la décision ne s'inscrit pas dans le rôle.

Il en est encore ainsi, lorsque le directeur reconnaît à une construction nouvelle, le caractère d'une *habitation à bon marché*, eu égard à la définition légale de cette catégorie d'immeubles. Il prononce alors, à titre purement conservatoire et pour une période de douze ans, l'exemption d'impôt foncier, dont l'immeuble en cause aurait été normalement passible dès avant l'expiration de ce délai. Non seulement les décisions de l'espèce ne modifient pas la quotité des droits préétablis, mais elles ont pour unique effet d'éviter que l'immeuble soit l'objet d'une imposition prématurée.

Dans d'autres hypothèses, la décision vaudra au requérant un dégrèvement pour l'année au cours de laquelle elle est intervenue. Elle lui apportera, d'autre part, la garantie qu'un avantage analogue lui sera consenti pendant tout le délai légal, sans qu'il ait du reste besoin de renouveler annuellement sa demande. Il en est ainsi des décisions qui interviennent sur les demandes, fondées sur l'art. 187 du Code général qui prévoit une exonération temporaire d'impôt foncier pour les terres ensemençées, plantées ou replantées en bois.

En principe, ces décisions sont essentiellement définitives. Des délais de rigueur limitent dans le temps le droit de revendiquer les exonérations temporaires d'impôt foncier. Lorsque ces délais sont expirés, le contribuable se trouve hors d'état d'obtenir, par la voie contentieuse, le bénéfice des dispositions légales dont s'agit, la déchéance étant du reste un motif d'ordre public. Il serait donc inadmissible que l'administration puisse rétracter la décision, par laquelle elle a authentifié le fait matériel allégué par le contribuable : elle devra supporter les conséquences de l'erreur qui aurait initialement vicié cette décision. Si, par suite d'une erreur ou d'un acte volontaire de l'administration, le contribuable se trouvait prématurément privé de son droit, il devrait en revendiquer le rétablissement, par la voie contentieuse, dans les formes et délais ordinaires des demandes en décharge et réduction. Cette demande n'aurait d'autre fondement que *la décision directoriale elle-même* à l'application totale de laquelle le contribuable a un droit acquis, sans que la réalité du fait générateur de l'exonération puisse être remise en cause.

Toutefois, en ce qui concerne les *habitations à bon marché*, l'art. 60 de la loi du 5 déc. 1922 (C.G.I.D. art. 164) prévoit un certain nombre d'hypothèses où l'exonération cesse de « plein droit » (1). Encore appartient-il à la seule administration de constater que l'immeuble a cessé de pouvoir bénéficier de l'exonération. Son assujettissement à l'impôt foncier suivra cette constatation. Le contribuable, dans les formes et délais ordinaires, pourra demander la décharge de cet impôt, s'il estime que l'administration a fait une application incorrecte du texte législatif précité.

(1) Transformation ou agrandissement notable de l'immeuble augmentant sensiblement sa valeur locative, loyer dépassant le taux légal maximum, retrait du certificat de salubrité (Voir C.G.I.D. art. 164 tel qu'il a été modifié par le décret du 9 mars 1937).

SECTION III

Les décisions portant admission partielle et rejet du surplus de la demande

Dans la mesure où la décision fait droit à la demande du contribuable, elle a des effets analogues à ceux d'une décision portant admission totale : même stabilité de fait, même impossibilité pratique pour l'administration de la retirer, même absence d'autorité de chose jugée, même faculté pour l'administration de revenir sur l'imposition rectifiée par elle, en vertu de son pouvoir d'assiette (1).

Dans la mesure où la décision n'admet pas intégralement la demande du contribuable, elle a des effets identiques à ceux d'une décision de rejet pur et simple : même caractère provisoire, puisque le contribuable aura, en toute hypothèse, la faculté de maintenir la totalité de ses prétentions initiales, en portant l'instance devant les tribunaux administratifs ; même possibilité pour l'administration d'accorder par la voie d'un dégrèvement d'office tout ou partie de ce qu'elle avait cru devoir primitivement refuser (2).

(1) Voir supra p. 120.

(2) Voir supra p. 116.

Dans l'ensemble, les effets de ces décisions mixtes sont plus précaires que ceux des décisions portant admission totale : leur caractère négatif l'emporte sur leur caractère positif.

Plus spécialement, en ce qui concerne les demandes en décharge ou réduction, la question se pose de savoir si le juge, saisi par le contribuable, devra se prononcer sur l'imposition telle qu'elle était primitivement établie, ou sur l'imposition réduite, conformément à la décision du directeur.

Dans l'article 126 de l'Instruction générale du 10 décembre 1935, de même que dans l'art. 23 de l'Instruction ministérielle aux Conseils de Préfecture du 5 décembre 1935 (1), l'administration dispose que, par le dépôt de conclusions reconventionnelles, le directeur a la faculté de demander au juge d'infirmer sa propre décision. Le tribunal aurait ainsi le pouvoir de fixer le montant de l'impôt, soit, au chiffre même pour lequel l'imposition figurait au rôle, soit à un chiffre intermédiaire entre celui qui était porté au rôle et celui qui avait été retenu par le directeur.

Par un arrêt du 8 juin 1937 (de *Las Cases*, req. 53.323, R.O. 17^e vol.), le Conseil d'Etat a condamné la position administrative en ces termes : « Considérant
« qu'aucune disposition de loi n'habilite l'administra-
« tion à demander au Conseil de Préfecture, juge de la
« légalité du rôle établi en violation des droits du con-
« tribuable ou des tiers, de majorer au profit de l'Etat,
« les droits portés au rôle *tel qu'il a été rectifié par le*
« *directeur*, statuant sur la réclamation d'un contribu-

(1) Cette doctrine administrative apparaît pour la première fois dans l'Inst. Gén. du 10 déc. 1935; l'instruction du 31 déc. 1928, à laquelle elle s'est substituée, n'en faisait pas mention.

« ble en vertu de l'art 10 de la loi du 27 décembre 1927;
« que, par suite, la demande reconventionnelle par
« laquelle le directeur demandait au Conseil de Préfec-
« ture de fixer le montant de l'imposition... à un chiffre
« supérieur à celui qui résultait de sa propre décision
« n'était pas recevable et c'est à tort que le Conseil de
« Préfecture y a partiellement fait droit ». D'où il suit
que la décision du directeur statuant sur un litige, se
substitue purement et simplement à la décision qui avait
réglé l'assiette de l'impôt et que le rôle est définitive-
ment modifié par la décision directoriale. Par une note,
sous l'arrêt précité, l'administration déclare abrogée la
disposition de l'art. 126 de l'Instruction générale du 10
décembre 1935.

CHAPITRE IV

DE L'EXÉCUTION DES DÉGRÈVEMENTS PAR LES SERVICES D'ASSIETTE ET DE RECOUVREMENT

INTRODUCTION

Rappel de certaines règles générales relatives à la fiscalité directe

Il ne serait pas possible de traiter de façon compréhensible le problème complexe de l'exécution des dégrèvements par le service d'assiette et par le service du recouvrement, sans rappeler au préalable certaines particularités de notre fiscalité directe. Sous cette appellation générique se groupe un certain nombre d'impôts et taxes qui sont bien soumis à un certain nombre de principes généraux communs (recouvrement par voie de rôles nominatifs et par un service distinct de l'administration de l'assiette, chargée de leur établissement, annuité, territorialité, privilège. Mais, ces diverses composantes de la fiscalité directe, malgré l'unité apparente de leur régime, présentent entre elles de profondes divergences.

Il n'entre pas dans le cadre de notre étude de les relever point par point : parmi elles nous retiendrons seulement celles qui sont susceptibles d'avoir une incidence sur le problème dont nous poursuivons l'étude.

L'impôt direct n'est pas seulement un impôt d'Etat. Il est également levé au profit de certaines collectivités secondaires dotées de l'autonomie financière : départements, communes, communautés d'habitants autorisées, office national des mutilés, Bourses et Chambres de commerce, Chambres de métiers, associations syndicales lui demandent tout ou partie de leurs ressources. Seront exclues de notre exposé les taxes, à l'assiette desquelles ne concourt pas l'administration des contributions directes (1) : conformément à l'arrêt du 28 janvier 1935 (2) déjà cité, le contentieux suscité par ces taxes n'est pas susceptible d'une procédure administrative préalable, que clôturerait une décision du directeur des contributions directes (3).

(1) Le lecteur trouvera en annexe un tableau présentant l'énumération des impôts et taxes perçues pour le compte de l'Etat et des collectivités secondaires, ainsi que les caractéristiques sommaires de chacun d'eux au regard du problème dont s'agit.

(2) Voir supra p. 12.

(3) Il en est ainsi des taxes perçues au profit des communautés d'habitants et des associations syndicales. Il en est encore ainsi à l'égard de certaines taxes communales dont l'assiette est confiée aux seules autorités locales (par ex. : taxes d'affouage, de pâturage et autres taxes particulières dues par les habitants ou propriétaires en vertu des lois et usages locaux [loi du 5 avril 1.884, art. 140]. Taxe de balayage [C.G.I.D. art. 329]. Taxe sur les distributeurs automatiques, orchestrions, phonographes et instruments analogues fonctionnant dans les débits, estaminets, hôtels et autres établissements publics, la taxe sur les balcons et constructions en saillie [C.G.I.D. art. 330, 12° et 13°]).

Les procédures qui permettent à ces diverses collectivités de réaliser leurs recettes fiscales et d'en disposer varient avec la qualité de l'établissement public intéressé et avec la nature de l'impôt perçu.

I. Impôts et taxes directs perçus au profit de l'Etat.

L'assiette, la liquidation, la mise en recouvrement des impôts directs de toute nature perçus au profit de l'Etat sont confiées à l'administration des contributions directes. Leur recouvrement est assuré par les comptables du Trésor (trésoriers payeurs généraux, receveurs particuliers des finances, percepteurs) ; tous ces agents sont solidairement responsables, par la formalité de la prise en charge des rôles, du recouvrement effectif de l'impôt qui y est consigné.

C'est au service du recouvrement (au trésorier payeur général plus précisément) qu'incombe la comptabilité des sommes recouvrées et la tenue matérielle des comptes de trésorerie et des comptes budgétaires intéressés. L'imputation est automatique, en ce qui concerne les recettes proprement dites : elle résulte de la nature même de la recette envisagée. En revanche, le choix du compte, où, conformément aux règles en vigueur, doivent s'imputer les dégrèvements, n'est qu'une prolongation du pouvoir d'assiette : il appartiendra, en conséquence, au service de l'assiette de déterminer le compte auquel devra être imputé chaque dégrèvement : le service du recouvrement ne fera qu'exécuter la décision prise sur chaque cas d'espèce par le service d'assiette.

Sous le régime du règlement du 31 mai 1862, portant organisation de la comptabilité publique, le montant des rôles était pris en charge par les trésoriers payeurs généraux, et porté au crédit d'un compte budgétaire, qui se trouvait ainsi crédité *par anticipation* du montant glo-

bal de l'impôt à recouvrer. En contrepartie de cette recette théorique, il était ouvert au budget (V^e partie, chapitre 195 du budget du ministère des Finances) un crédit pour dégrèvements et non valeurs sur contributions directes et taxes y assimilées. C'est sur ce fonds que venait s'imputer la totalité des dégrèvements. Ce crédit était mis à la disposition du directeur des contributions directes qui était ainsi ordonnateur de la dépense (1).

Ce système n'était pas sans inconvénient. D'une part, l'ordonnancement des dégrèvements impliquait l'existence de crédits préalablement délégués au directeur. D'autre part, si la dotation budgétaire était absorbée par le montant des dégrèvements émis, l'ordonnancement des dégrèvements ultérieurs devait être différé jusqu'à l'ouverture de crédits nouveaux, par une loi spéciale, sinon par la loi budgétaire de l'année suivante (2).

Le législateur, comme l'administration, justement préoccupés de « faire obtenir aux contribuables une prompte justice » n'avaient pu, dans le cadre des règlements qui enserraient la matière, qu'apporter des palliatifs plus ou moins efficaces au fonctionnement défectueux de cette partie du service.

(1) En réalité le directeur n'est devenu ordonnateur secondaire que par l'effet de la loi du 26 juillet 1893 (art. 74) ; auparavant, le préfet avait seul cette qualité (circ. C.D., n^o 846, du 4 décembre 1893).

(2) Toutefois le Gouvernement pouvait, au cas d'épuisement du fonds de dégrèvement et non valeurs, décider par décret l'ouverture des crédits nécessaires (loi du 18 juillet 1892, art. 29). Mais cette procédure n'en était pas moins fort longue, et son utilisation était subordonnée à l'état de la trésorerie ; elle s'avéra insuffisante, en fait, pour éviter les retards dans l'ordonnancement des dégrèvements.

A la faveur de la réforme de la comptabilité publique par le décret-loi du 25 juin 1934, le système a été complètement modifié : désormais le montant des rôles est pris en charge par les trésoriers payeurs généraux, dans un compte de Trésorerie (décret-loi du 25 juin 1934, art. 14). Le compte budgétaire n'est plus affecté, à la fin de l'année budgétaire, que par le *solde net* de ce compte de Trésorerie, c'est-à-dire, après déduction, du montant des rôles, des dégrèvements prononcés au cours de cette même année. En contrepartie, le crédit porté au chapitre 195 de la V^e partie du budget du ministère des Finances a disparu (1). Il nous sera donné de voir lors de l'étude de l'exécution des dégrèvements afférents aux impôts d'Etat, la grande amélioration apportée par cette réforme à la sauvegarde de l'intérêt particulier des contribuables.

II. Impôts et taxes directs perçus au profit des collectivités secondaires, et dont l'assiette est confiée à l'administration des contributions directes.

Le régime des impôts et taxes levés au profit des collectivités secondaires présente une grande diversité.

D'abord, le problème n'est pas le même pour tous les départements, pour toutes les communes, pour tous les établissements publics de même catégorie, autorisés à recourir à la fiscalité directe. La quotité des impôts est variable, en tant qu'elle est fonction du volume des dépenses de chacune des collectivités envisagées.

Mais surtout chacune de ces administrations décentralisées n'a pas recours aux mêmes impôts. En effet,

(1) Voir sur ce point rapport de M. Catalan, député, sur le budget pour 1936 du ministère des Finances : ce crédit s'élevait en 1935 à 400.000.000 de francs.

dans l'arsenal de la fiscalité directe qui est mise à leur disposition, figurent des impôts perçus obligatoirement (1), et d'autres qui ne le sont que facultativement (2).

En l'absence d'une administration particulière pour chacune de ces collectivités, l'assiette et le recouvrement seront, en principe, confiés à des agents de l'Etat qui les met à leur disposition moyennant rétribution (3).

Les impôts directs perçus au profit des administrations décentralisées, peuvent être accessoires ou fictivement accessoires à des impôts que perçoit ou que percevait l'Etat avant la réforme du 31 juillet 1917, qui a institué le système actuel des impôts sur les revenus (4). Ils peuvent aussi être accessoires à des impôts perçus désormais pour le seul compte des collectivités secondaires (ainsi les taxes pour frais de bourses et de cham-

(1) Contributions des patentes et mobilière; taxe sur les chiens.

(2) Taxes autorisées par les lois du 29 décembre 1897 et du 13 août 1926.

(3) Cette rétribution est obtenue soit par des centimes additionnels supplémentaires pour frais d'assiette et de perception, soit par un prélèvement sur le montant même des rôles (C.G.I.D. art. 312 et 313).

(4) Les centimes additionnels portant sur l'impôt foncier constituent le seul impôt qui soit assis et perçu simultanément, sous la forme d'un principal et de centimes additionnels, à la fois pour le compte de l'Etat, des départements et des communes. Encore faut-il remarquer que les centimes départementaux et communaux ne portent pas sur le principal réel, mais sur un principal fictif (C.G.I.D. art. 305). Avant la loi du 31 juillet 1917, il en était de même pour la patente, pour la contribution mobilière, pour la taxe sur les portes et fenêtres qui a disparu définitivement de notre système fiscal depuis la loi du 19 juillet 1925.

bres de commerce ou pour frais de chambres de métiers se greffent sur la contribution des patentes perçue aujourd'hui pour le compte exclusif des départements et des communes). Mais ils peuvent être aussi indépendants de tout impôt (1).

Par ailleurs, les impôts et taxes, levés au profit des collectivités secondaires, peuvent être perçus avec ou sans l'intervention du Trésor. Le Trésor intervient dans le recouvrement des impôts locaux pour des raisons historiques.

Pendant longtemps les recettes et les dépenses des départements et des communes ont figuré dans le budget de l'Etat, alors même que ces collectivités bénéficiaient de l'autonomie financière. Depuis la loi du 18 juillet 1892 qui a supprimé le budget sur ressources spéciales, il n'en est plus ainsi : à l'autonomie financière est venue s'ajouter l'autonomie budgétaire. Dans cet état de choses, il était normal que le Trésor intervînt pour le recouvrement des recettes de ces administrations. Cette pratique a survécu à la dissociation des budgets particuliers des départements et des communes et du budget général de

(1) Il en est ainsi pour un certain nombre de taxes prévues par les lois du 29 décembre 1897 et du 13 août 1926 ou encore pour la redevance pour l'emploi obligatoire des mutilés de guerre.

Avant les décrets-lois du 20 juillet 1934, un régime spécial réglait les rapports de l'Etat et des communes à l'égard de la taxe sur les voitures et chevaux ; une attribution, prélevée sur le montant du rôle, était prévue en faveur de la commune, en échange de la collaboration que le maire devait fournir pour son établissement à l'administration de l'assiette. La commune devait supporter à due concurrence une part de tous les dégrèvements qui étaient ultérieurement prononcés. Cette taxe a été supprimée en tant qu'impôt d'Etat par le décret précité.

l'Etat (1). Mais ce sont surtout des raisons pratiques qui commandent l'intervention du Trésor, lequel perçoit les impôts locaux et en ristourne le montant aux diverses collectivités intéressées. L'Etat dispose d'une administration spécialisée qu'il a paru expédient de mettre à la disposition des collectivités secondaires. D'autre part, la technique même de la fiscalité directe ne permettrait pas à ces collectivités secondaires, qui n'ont que des ressources territorialement limitées, de percevoir les ressources attendues de cette catégorie d'impôts avant le deuxième semestre de l'année budgétaire. Le Trésor leur consentira, dans certaines conditions, des avances sur le montant des rôles, avances qui seront régularisées au fur et à mesure des rentrées fiscales (2). Cette intervention du

(1) Le procédé du budget sur ressources spéciales n'a pas été sans laisser de traces. Dans la terminologie administrative, le directeur des contributions directes délivrait des ordonnances de dégrèvement, quelle que soit la collectivité bénéficiaire de l'impôt (Inst. du 31 déc. 1913 sur la comptabilité des dépenses des directions des contributions directes, art. 63). Or, quand il s'agissait d'impôts locaux, le directeur n'ordonnait pas une dépense : il prononçait, en l'absence de crédits préalablement délégués, une réduction de rôle, qui devait porter effet dans la seule comptabilité communale. Aujourd'hui, le directeur « n'ordonne » plus les dégrèvements, qu'il s'agisse d'impôts perçus par l'Etat ou par les collectivités secondaires (décret-loi du 25 juin 1934).

(2) Le régime des avances du Trésor aux collectivités publiques fait l'objet des articles 138 et 139 de la loi du 16 avril 1930, partiellement modifiés par le décret-loi du 25 juin 1934 portant réforme de la comptabilité publique. Lors de la liquidation définitive des comptes (le 20 février pour le département, le 20 mars pour la commune) il est fait état du montant des dégrèvements qui seront venus en déduction des droits portés au rôle.

Trésor permet enfin un contrôle efficace sur l'exécution du budget des administrations décentralisées (1).

Pour assurer la stabilité et la sécurité des budgets des collectivités secondaires, l'Etat, à l'égard des pièces maîtresses de la fiscalité directe qui les finance (2), a été amené à jouer le rôle d'un assureur ou d'un entrepreneur de rôles à forfait. Il perçoit à son profit une sorte de prime d'assurance, constituée par des centimes pour non valeurs, qui s'ajoutent au montant des impôts proprement dits; en contrepartie, il supportera la charge de tous les dégrèvements qui viendront à être prononcés sur ces impôts. Ainsi, les collectivités secondaires bénéficieront, en toute hypothèse, des sommes consignées au rôle, dont le montant aura généralement conditionné la quotité de la dépense inscrite au budget.

Telles sont, brièvement résumées, les règles qui régissent en quelque sorte la « *comptabilité* » des impôts directs et dont le rappel s'imposait, avant d'entreprendre l'étude de l'exécution des dégrèvements, à laquelle nous arrivons maintenant.

L'exécution des décisions du directeur par *le service de l'assiette* comprend deux opérations principales :

(1) Le Trésor intervient obligatoirement pour le recouvrement des contributions directes et taxes incorporées dans les rôles généraux (voir tableau annexe de la fiscalité directe).

(2) Toutefois, la contribution mobilière, en tant qu'impôt de répartition n'est pas soumise à ce régime (voir infra p. 176), non plus que la taxe pour frais de bourses et de chambres de commerce. Les centimes pour non valeurs perçus en addition de cette dernière taxe ne sont pas rattachés au budget de l'Etat : ils constituent un fonds de non valeurs autonome, qui reste régi par l'art. 15 de la loi du 23 juillet 1820 et dans la gestion duquel n'intervient pas l'Etat.

1° Les diverses *notifications* auxquelles elles donnent lieu.

2° La *suite administrative* qui leur est donnée : délivrance des titres et imputation des dégrèvements.

Leur exécution *par le service du recouvrement* comporte :

1° Leur *exécution comptable* qui revêt des aspects différents suivant la procédure et la nature de l'impôt envisagés.

2° Leur *réalisation pratique*, qui se traduit, principalement, par la mise à la disposition des contribuables des dégrèvements accordés.

Nous étudierons successivement chacune de ces différentes questions.

SECTION I

Notification des décisions

Les décisions du directeur sont l'objet, dès qu'elles sont prises, d'une triple notification.

Elles sont notifiées :

aux parties intéressées (contribuables et, le cas échéant, administrations dont elles contrediraient l'avis préalablement exprimé).

à l'agent qui a assuré l'assiette de l'impôt et, par surcroît, l'instruction de l'affaire.

au service de recouvrement.

Première sous-section :

Notification au contribuable

Les notifications de l'espèce sont assurées, en toute hypothèse, par le directeur des contributions directes en la forme administrative (1). Pendant longtemps les let-

(1) Sur la compétence du directeur pour assurer la notification des décisions administratives ou jurisprudentielles, v. de Font-Réaulx « le contrôle juridictionnel du Conseil d'Etat ». Thèse Paris 1930, p. 289, note 152 (Sirey, éditeur).

tres d'avis ont été transmises aux redevables, sous le couvert des maires : cette formalité s'est avérée génératrice de retard et d'irrégularités (I.G. du 10 janvier 1916, art. 229) : aujourd'hui l'administration correspond directement par la poste avec les contribuables intéressés.

Les modalités de la notification varient, suivant que la décision porte, soit rejet total ou partiel, soit admission totale de la demande. S'il s'agit d'une décision de rejet total ou partiel, la notification a lieu sous pli recommandé, avec accusé de réception postal (1). Il importe, en effet, que le fait et la date de la réception de l'avis soient officiellement établis; de cette date part, en effet, le délai imparti au contribuable pour continuer l'instance. Traditionnellement (2), en plus des motifs de la décision, l'avis contient toutes mentions utiles pour faire connaître au redevable les démarches et délais à observer pour l'attaquer utilement devant les tribunaux administratifs. Si une indication erronée est de nature à tromper le réclamant, la requête introductive d'instance pourra être recevable : il a été ainsi jugé, que la déché-

(1) La notification n'est régulièrement effectuée que si la lettre d'avis de décision a été remise à la personne à laquelle elle était réellement destinée ou à son fondé de pouvoirs, régulièrement accrédité à cet effet, auprès de l'administration des Postes, conformément à l'article 3 de la loi du 15 janvier 1873. Voir sur ce point une étude parue au Bull. Dup. 1927. p. 489.

(2) L'administration n'a pas l'obligation *légale* de mentionner sur les avis de décision les règles générales de procédure qui permettent au contribuable d'attaquer les décisions intervenues : il s'agit d'une habitude fortement ancrée dans les mœurs administratives, dont on trouve la première trace dans une circulaire du 16 septembre 1825, et qui a été suivie depuis cette époque de façon continue.

ance ne pouvait être opposée à un contribuable qui avait été induit en erreur par une mention inexacte de l'avis de décision, sur la durée du délai pendant lequel il pouvait se pourvoir (C.E. 30 août 1867 *Pastré et Cie*, R.O. 1915. Leb. p. 850) [1].

S'il s'agit d'une décision portant admission totale, sa notification est dénuée de tout formalisme, car elle ne fait courir aucun délai.

Par ailleurs, si le directeur, statuant sur requête préalable, accorde un dégrèvement qui contrevient à l'avis exprimé par les représentants qualifiés des administrations décentralisées (2), sa décision est susceptible de faire grief aux intérêts financiers que ces autorités ont mission de défendre. Elle leur sera notifiée par pli recommandé. De la date de réception de cet avis, établie par l'accusé de réception postal, court contre elles le délai qui leur est imparti pour se pourvoir de cette décision devant le Conseil de Préfecture.

Enfin, si le directeur refuse la décharge d'une imposition portée par l'agent de recouvrement sur un état de cotes indûment imposées, ce dernier en sera avisé par pli recommandé, en tant que partie intéressée. L'agent de recouvrement s'est en effet substitué au contribuable qui n'a pu réclamer lui-même ou dont le domicile est inconnu : il devient partie intéressée au débat, et il aura le

(1) Le Conseil d'Etat a pourtant jugé que la radiation erronée des mentions relatives à la faculté de se pourvoir devant lui, laissait la notification opérante au regard du délai d'appel (C. E. 28 mars 1901 *Cie des omnibus et tramways de Lyon* rapporté dans l'instruction sur le contentieux du 10 janvier 1916, inédit.

(2) Maire et répartiteurs pour la commune, présidents de la chambre des métiers et de la commission départementale de contrôle pour l'emploi des mutilés de guerre.

droit, en cette qualité, de se pourvoir de la décision directoriale, qui lui fait grief, devant le Conseil de Préfecture, dans les formes et délais ordinaires (Ins. sur les états des percepteurs du 9 février 1937. p. 10).

Deuxième sous-section :

**Notification aux agents qui ont assuré
l'assiette de l'impôt et l'instruction de l'affaire**

Ces agents ont un intérêt *moral* évident à connaître la suite réservée à leurs propositions par leur chef de service. Il est, par ailleurs, indispensable qu'ils connaissent la teneur de la décision, pour en tirer les conséquences qu'elle peut avoir sur l'assiette de l'impôt (1).

Par ailleurs nous avons vu que, dépourvue de l'autorité de chose jugée, la décision directoriale ne s'opposait pas à l'exercice du pouvoir de reprise par l'administration. Dans l'hypothèse fréquente où l'imposition est dégrévée à raison d'un vice de procédure qui la rendait irrégulière au départ (défaut de notification d'un redressement de la déclaration, par exemple) le contrôleur pourra provoquer l'émission d'un nouveau rôle correctement établi (2).

(1) Voir infra chapitre V; le dégrèvement pourra constituer un élément du revenu du contribuable, au regard des impôts sur les revenus.

(2) Il faut du reste remarquer que la décharge d'une imposition par une *décision juridictionnelle* pour irrégularité dans la procédure d'assiette de l'impôt ne préjuge pas le fonds de l'affaire : l'autorité de chose jugée ne s'oppose pas en l'espèce à ce que l'administration, sur procédure régulière, émette un rôle supplémentaire dans le délai de reprise (C. E. 29 juin 1936. Bull. Dup. 1937. p. 90).

Troisième sous-section :

Notification au service du recouvrement

L'avis de dégrèvement adressé au contribuable n'est pas un titre : il n'est que la constatation d'un droit acquis. Mais, c'est au service du recouvrement que le titre de dégrèvement sera délivré, car c'est à lui qu'il appartiendra en principe d'exécuter matériellement la décision et de lui faire rendre son plein effet. Il en sera ainsi au regard des décisions portant décharge ou réduction; il en sera de même au regard des décisions portant mutation de cote ou transfert, le percepteur devant désormais exercer ses poursuites contre l'acquéreur ou le cessionnaire de l'objet de l'imposition, pour la part de l'impôt dont le vendeur ou le cédant aura été dégrévé. En ce qui concerne les décisions portant inscription au rôle de la contribution mobilière, nous avons vu que la décision directoriale se matérialisait dans l'émission d'un rôle supplétif. Ce document sera l'instrument même de la notification de la décision au service du recouvrement.

Mais ce service n'intervient pas dans l'exécution des décisions portant exemption temporaire d'impôt foncier : elles n'intéressent en effet que l'assiette de l'impôt foncier des années subséquentes et c'est au directeur lui-même qu'il appartient de leur faire produire leur plein effet (1). Il n'intervient pas non plus, en principe, dans l'exécution des décisions portant rejet de la demande. Toutefois, les décisions de l'espèce peuvent avoir pour conséquence indirecte d'arrêter le cours du sursis de paiement, lorsqu'elles sont devenues définitives, ou de créer une situation nouvelle, qui serait incompatible avec le maintien de l'arrangement *officieux* qui a pu intervenir, à la faveur de la demande, entre le percepteur et le rede-

(1) Note de la dir. gén. des C.D. du 28 juin 1934 et B.O.C.D. 1937. 3. 11.

vable. Aussi, les décisions de rejet sont elles notifiées, en la forme administrative, au service du recouvrement, dès lors que le contribuable avait *demandé* le bénéfice du sursis de paiement (I.G. du 10 déc. 1935, art. 395) [1].

(1) Voir supra p. 116.

Nous avons vu d'autre part que les propositions de l'agent d'instruction étaient communiquées, dès avant la décision, au service du recouvrement (voir supra p. 76).

SECTION II

Suite administrative donnée aux décisions du directeur par le service de l'assiette

Première sous-section :

Exécution des décisions portant soit rejet total
de la demande,
soit admission totale ou partielle, s'il ne s'agit pas
d'une demande en décharge ou réduction

L'exécution des décisions portant *rejet* de la demande est négative, quelle que soit du reste la procédure qu'elles sanctionnent. Lorsque le directeur a statué, l'administration se borne à attendre que lui soit soumise la demande en continuation d'instance ou que la décision soit devenue définitive, par l'expiration du délai imparti au contribuable pour se pourvoir devant le Conseil de Préfecture. L'affaire est en sommeil, en attendant d'être classée.

En revanche, avant même quelles soient notifiées au service de recouvrement, les décisions du directeur, qui *satisfont en tout ou en partie à la demande du contribuable*, doivent être en principe mises en état sur le

plan administratif. Il n'en est autrement que pour les décisions portant mutation de cote ou transfert : nous savons qu'elles ne sont pas susceptibles de modifier la quotité des droits portés au rôle, mais qu'elles déplacent seulement la charge de l'impôt; elles se substituent au rôle, et il appartient au seul service du recouvrement de les exécuter : la notification qui lui en est faite se suffit à elle-même.

Si la décision porte *inscription au rôle de la contribution mobilière*, il appartient au percepteur d'assurer, dans les termes du droit commun, le recouvrement des droits consignés au rôle supplétif. Mais, la contribution mobilière étant un impôt de répartition, le fait de l'omission d'un contribuable au rôle primitif avait faussé l'ensemble de la répartition entre les habitants de la commune : le contingent assigné à cette collectivité a, en effet, été réparti entre eux, sans que le contribuable omis, supportât sa part d'impôt; chacun d'eux aura été de ce fait surtaxé. L'émission du rôle supplétif ne répare pas ce dommage : les droits, mis à la charge du contribuable précédemment omis, constituent une imposition excédentaire, mais ne font pas disparaître le préjudice subi par l'ensemble des habitants de la commune. Ce préjudice sera réparé par l'octroi aux contribuables lésés d'un avantage collectif, qui résultera d'une correction appropriée, apportée à l'impôt de l'année suivante. Le principal fictif, ayant servi de base au calcul de l'impôt excédentaire, sera déduit du principal fictif, devant servir de base à la répartition de la contribution mobilière de l'année suivant celle de la décision (1).

(1) Cette même procédure est utilisée lorsque le Conseil d'Etat prononce le rétablissement d'une cote dégrevée mal à propos par le Conseil de Préfecture (art. 104 de l'inst. du 10 mai 1849 et circ. du 2 décembre 1850, n° 240). Il apparaît qu'elle fait pendant à la réimposition des dégrèvements, portant sur cet impôt.

Si la décision porte *exemption temporaire d'impôt foncier*, il faut distinguer suivant qu'elle a un caractère purement conservatoire ou suivant qu'en plus de son effet conservatoire elle porte dégrèvement.

Si la décision a un caractère purement conservatoire (1), le directeur doit prendre toutes dispositions utiles (2) pour que l'immeuble bénéficie normalement, durant tout le délai d'exemption, de l'avantage qui lui a été reconnu et malgré les mutations dont il peut être l'objet (3).

Si en plus de son effet conservatoire, la décision porte dégrèvement, son exécution sera mixte. Pour autant qu'elle a un effet conservatoire, son exécution se rattache à celle des décisions de la catégorie précédente. Pour autant qu'elle porte dégrèvement, son exécution se rattache à celle des décisions portant décharge et réduction, à l'étude de laquelle nous arrivons maintenant.

Deuxième sous-section :

Exécution des décisions portant décharge ou réduction

Les décisions portant décharge ou réduction sont les plus nombreuses et les plus importantes; elles modifient en effet la quotité des droits portés au rôle. Des précau-

(1) Voir supra p. 133.

(2) Il s'agit là de mesures de service d'ordre purement technique. Qu'il nous suffise de signaler que les exemptions temporaires donnent lieu à l'ouverture d'un compte par parcelle, compte qui sera mis annuellement à jour, au vu des mutations foncières (B.O.C.D. 1937. 3. 11).

(3) Nous savons que ces décisions sont attachées à l'immeuble, et non pas seulement à la personne du requérant, elles ont un caractère réel. Voir supra p. 132.

tions particulières ont été prises pour que leur exécution soit régulière et qu'à leur faveur ne puisse être commise aucune fraude au détriment des contribuables ou du Trésor.

Nous examinerons, d'une part, la confection et la délivrance des titres de dégrèvement, dont le service du recouvrement assurera l'exécution matérielle et définitive, et d'autre part, le problème de l'imputation des dégrèvements par le service de l'assiette.

1^{er} point : Confection et délivrance des titres de dégrèvement.

En ce qui concerne les impôts d'Etat, et avant le décret-loi du 25 juin 1934, le directeur était ordonnateur secondaire et distribuait au dernier échelon le crédit inscrit pour dégrèvements et non valeurs au chapitre 195 de la V^e partie du budget du ministère des Finances. A cet effet, il délivrait des ordonnances de dégrèvement, dont il tenait une comptabilité administrative, conformément aux règles qui régissent la comptabilité publique (1).

En ce qui concerne les impôts perçus au profit des collectivités secondaires, les décisions portant décharge ou réduction faisaient également l'objet d'« ordonnances de dégrèvement ». Nous avons vu (2) qu'à leur égard le terme traditionnel était impropre, et qu'en réalité, en l'absence de crédits délégués et, à défaut d'un chapitre budgétaire sur lequel se seraient imputés les dégrèvements de l'espèce, l'ordonnance constituait une amplia-

(1) Voir supra p. 142 et infra p. 173.

(2) Voir supra p. 146, note 1.

tion authentifiée par le directeur de sa propre décision (1).

Depuis le décret-loi du 25 juin 1934, portant réforme de la comptabilité publique, les ordonnances de dégrèvement ont été remplacées, qu'il s'agisse d'impôts d'Etat ou d'impôts locaux, par des *certificats de dégrèvement* dans l'un et l'autre cas, le terme « d'ordonnance » était devenu impropre, le directeur ayant perdu, en la matière, sa qualité d'ordonnateur secondaire (2).

Bien qu'il ne soit plus ordonnateur, et pour rendre toute erreur impossible dans l'exécution des décisions de l'espèce, le directeur doit tenir une comptabilité administrative des certificats de dégrèvement qu'il émet. Conformément au principe général qui régit la comptabilité publique, le service du recouvrement tiendra lui-même une comptabilité des certificats de dégrèvement qui lui auront été transmis et de leur emploi. Le simple rapprochement des deux comptes permet d'assurer la parfaite concordance des écritures passées par l'une et l'autre des deux administrations : à cet effet, en fin d'année, un bordereau récapitulatif est adressé, aux fins de collationnement, par le directeur au trésorier payeur général. Toutefois, à titre de simplification, il est admis que les certificats de dégrèvement fassent l'objet d'un bordereau collectif qui sera l'unité comptable (circ. C.P. du 16 décembre 1934). Il est, d'autre part, admis qu'un délégué du directeur puisse se substituer à lui pour la signature des certificats de dégrèvement. En revanche, le directeur doit, par l'apposition de sa propre signature, prendre la

(1) L'impropriété du terme était plus grande encore au regard des impôts départementaux : le préfet est, en effet, *le seul ordonnateur* des dépenses du département.

(2) Note C.D. du 13 décembre 1934, n° 1458.

responsabilité personnelle du contenu des bordereaux collectifs et du bordereau récapitulatif annuel (circ. C.P. du 17 décembre 1935, § 3).

L'émission des certificats de dégrèvement doit suivre *sans délai* la décision qui leur donne naissance (Inst. gén. du 31 décembre 1913 sur la comptabilité des dépenses des directions des C.D. art. 22).

2° point : Problème de l'imputation des dégrèvements par le service de l'assiette.

A. Exposé général de la question. Son importance théorique.

A ne considérer que la fiscalité directe d'Etat, la question de l'imputation des dégrèvements semble n'offrir qu'un intérêt d'ordre purement comptable : son étude ne consisterait qu'à dresser le catalogue des règles procédurales de la comptabilité publique, qui auraient pour objet d'aiguiller chacun des dégrèvements accordés vers une correcte affectation comptable. Depuis la réforme de 1934, le problème ainsi envisagé serait à la vérité très simple. Mais il apparaît, en réalité, que le problème de l'imputation des dégrèvements dépasse l'énoncé de règles stériles de procédure.

Tout d'abord, et dans le cadre même de la seule fiscalité d'Etat, la solution qui lui sera donnée, permettra un mandatement plus ou moins rapide des dégrèvements. Il a fallu trouver une procédure qui permît de réaliser, à tout moment, une diminution des droits portés au rôle; encore fallait-il qu'elle ne s'opposât pas au jeu normal des règles de la comptabilité publique, qui constituent pour le Trésor une garantie à laquelle il ne peut renoncer et qu'elle n'apportât pas, au préjudice des contribuables, un retard injustifié dans la réalisation effec-

tive de la décision. La solution actuellement admise est le fait d'une longue évolution historique.

Par ailleurs, la question revêt des aspects multiples, dès qu'on l'envisage sous l'angle des finances locales, le problème de l'imputation des dégrèvements intéresse la vie financière des administrations décentralisées et leur rapports avec l'Etat et le Trésor. Il détermine, d'autre part, la compétence des autorités locales à se pourvoir devant le Conseil de Préfecture d'une décision directoriale qui leur ferait grief. Nous allons montrer le bien fondé de ces trois propositions.

1^{re} proposition : La question de l'imputation des dégrèvements intéresse la vie financière des collectivités secondaires.

Le budget des administrations décentralisées ne peut, d'une façon générale, jouer sur la loi des grands nombres. Par ailleurs, la plupart des recettes sont affectées à des dépenses dont elles conditionnent le montant. Dès lors, faire supporter à ces collectivités la charge des dégrèvements prononcés par une décision contentieuse aboutirait à un déséquilibre fatal et permanent de leur budget.

2^e proposition : La question de l'imputation des dégrèvements intéresse les rapports des collectivités secondaires avec l'Etat d'une part, avec le Trésor, d'autre part.

L'Etat a pour devoir d'assurer la vie financière normale des collectivités secondaires et spécialement des communes. En ce qui concerne les anciennes contributions directes et certaines taxes assimilées, sur lesquelles repose pour une large part cette vie financière, nous avons vu que l'Etat joue le rôle d'un assureur. Il perçoit, à l'occasion des impositions levées au profit de certaines administrations décentralisées, une sorte de prime d'assu-

rance qui figure à son budget (1). En contrepartie de cette recette, il s'engage à verser aux collectivités intéressées l'intégralité des droits portés au rôle.

Mais, pour atteindre le même but, et sans encourir le même risque, l'Etat pourra se borner à avancer le montant des dégrèvements aux collectivités secondaires, par l'intermédiaire d'un compte de Trésorerie, qui sera apuré au cours de l'année suivante (2).

En revanche, l'Etat et le Trésor peuvent se désintéresser des dégrèvements portant sur des taxes, dont la levée est facultative et dont le produit n'a qu'une importance limitée. Les collectivités secondaires intéressées, spécialement les communes, devront pourvoir à cette charge par leurs propres moyens. Le Trésor ne leur sera d'aucun secours pour la réalisation de ces recettes (3).

3^e proposition : les règles de l'imputation des dégrèvements permettent de déterminer la compétence des autorités locales, pour se pourvoir d'une décision contentieuse qui ferait grief aux intérêts financiers dont ils ont la garde.

Nous verrons qu'aux règles de l'imputation des dégrèvements affectant des impôts de quotité, s'opposent les règles de l'imputation des dégrèvements, affectant des impôts de répartition.

Si le dégrèvement affecte un impôt de quotité (patente par ex.), c'est le Trésor qui en supporte la charge. Le maire et le préfet n'auront pas qualité pour déférer au Conseil de Préfecture une décision directo-

(1) A l'état C. § 1^{er}. Centimes pour frais d'assiette et non valeurs sur le montant des impositions locales. Voir supra p. 147.

(2) Ce procédé est utilisé à l'égard des décharges et réductions portant sur la contribution mobilière.

(3) Voir supra p. 178 et suiv.

riale, qui, nonobstant leur avis, accorde un dégrèvement : ils n'ont en effet aucun intérêt à se pourvoir (1).

Si le dégrèvement affecte un impôt de répartition (contribution mobilière par ex.), les collectivités bénéficiaires supportent, par voie de réimposition, la charge finale du dégrèvement. Le maire et le préfet auraient alors qualité pour déférer au Conseil de Préfecture la décision directoriale, qui ferait grief aux intérêts financiers qu'ils ont mission de défendre (2).

(1) Si la décision est juridictionnelle, et non plus administrative, seul le ministre peut se pourvoir devant le Conseil d'Etat : la décision du Conseil de Préfecture peut faire grief aux intérêts du Trésor. (V. en ce sens, C.E. 8 juillet 1932, *min. du budget c. Synd. agricole de Cagnes-sur-mer*. R.O. 5.889, inédit).

(2) M. de Font-Réaulx a traité le problème de la compétence respective des autorités locales et du ministre pour déférer au Conseil d'Etat les arrêtés des Conseils de Préfecture préjudiciables aux intérêts financiers respectifs dont ils ont la garde, dans son ouvrage « le Contrôle juridictionnel du Conseil d'Etat » (Thèse Paris 1930. Sirey, éditeur. p. 269).

De deux arrêts du Conseil d'Etat des 7 juin 1919 et 28 déc. 1926 *min. fin. c. Richard*. S. 30. 3. 15 et *min. fin. c. groupement charbonnier de l'Indre*. S. 27. 3. 71) l'auteur tire une conclusion qui, à notre sens, est critiquable, en tant qu'elle ne tient pas suffisamment compte des règles d'imputation des dégrèvements.

Ces deux arrêts admettent le ministre à faire appel devant la Haute-Assemblée de deux arrêtés du Conseil de Préfecture intervenus l'un, en matière de contribution mobilière (impôt de répartition), l'autre en matière de patente (impôt de quotité). Remarque est faite que ces deux impôts sont levés, depuis la loi du 31 juillet 1917, exclusivement pour le compte des collectivités locales. Dans cette jurisprudence, l'auteur voit une « anomalie qui serait la conséquence du système paradoxal des principaux fictifs : le recou-

La question est ainsi posée dans toute son ampleur et nous allons lui consacrer les développements qui vont

vement des centimes additionnels étant effectué comme par le passé, et le principal de la contribution n'étant pas supprimé, mais seulement non perçu, on a conservé les solutions précédemment admises ». D'après la jurisprudence, le ministre pouvait déférer au Conseil d'Etat, *dans l'intérêt du Trésor*, tout arrêté du Conseil de Préfecture intervenu sur un impôt perçu simultanément au profit de l'Etat et de collectivités locales. « D'autre part, dit l'auteur, les communes étaient recevables à se pourvoir contre les dégrèvements prononcés en matière d'impôts de répartition, car leur montant devait être réimposé l'année suivante : elles ne pouvaient, par contre, déférer au Conseil d'Etat les arrêtés rendus en matière d'impôts de quotité ».

Or pourquoi, dès avant 1917, les communes ne pouvaient-elles se pourvoir d'un arrêté du Conseil de Préfecture, lorsqu'il s'agissait d'un impôt de quotité ? La réponse à cette question nous est fournie par l'art. 14 de la loi du 8 juillet 1852 qui met à la charge de l'Etat les dégrèvements portant sur la patente. Le ministre a un intérêt direct à déférer au Conseil d'Etat, *dans l'intérêt du Trésor* un arrêté du Conseil de Préfecture, portant dégrèvement de droits de patente; ce même droit est refusé aux collectivités locales, auxquelles l'arrêté du Conseil de Préfecture ne peut faire grief. Et c'est bien ce que décident deux arrêts, cités du reste au texte de M. de Font-Réaulx (C.E. 30 déc. 1887, *commune de St-Boès*. S. 89. 3. 60 et 16 juin 1876, *commune de Cercoux*. Leb. p. 565). Il sera ajouté que la même fin de non recevoir s'opposait au département (C.E. 8 août 1838, *dép. de la Nièvre, c. min. de la Marine*. Leb. p. 485).

Or, depuis 1917, la situation est exactement la même. L'art. 45 de la loi du 31 juillet 1917 a repris les dispositions de la loi du 8 juillet 1852 (voir C.G.I.D. art. 314).

Le ministre doit être admis à déférer à la Haute-Assemblée une décision du Conseil de Préfecture portant dégrèvement, à

suivre. Nous retracerons, dans ses grandes lignes, l'évolution historique du problème, puis nous examinerons les

son sens injustifié, de droits de patente, dont le Trésor doit supporter définitivement la charge : c'est bien ce que décide l'arrêt du 28 décembre 1926 précité, et depuis confirmé par un arrêt du 8 juillet 1932 (*min. du budget c. Syndicat agricole de Cagnes-sur-mer*. R.O. 5.889, inédit). Et l'intérêt du Trésor vaut sur ce point la peine d'être défendu. Dans une circulaire n° 2035 du 14 mars 1930, l'administration signale à ses agents « la conséquence, fâcheuse pour le Trésor, de trop nombreuses irrégularités [commises en matière de patente] puisque les cotisations portées aux rôles restent acquises aux départements et aux communes, tandis que les dégrèvements sont supportés par le Trésor ». Bien plus, un décret-loi du 30 octobre 1935 a institué en matière de patente une procédure en mutation de cote, ignorée de la législation antérieure : il nous a été donné de voir que cette procédure permettait *précisément* de ne pas dégrever l'impôt indûment porté au nom de celui qui avait cédé son établissement avant le 1^{er} janvier, mais de transporter sa cote à la charge du cessionnaire, *sans que le Trésor subisse un préjudice quelconque*.

En ce qui concerne la contribution mobilière, impôt de répartition, la question est plus délicate. M. de Font-Réaulx a relevé un arrêt du 7 juin 1929 qui semble justifier sa conclusion. A s'en tenir à cet arrêt, l'auteur peut à bon droit qualifier d'anomalie la situation ainsi créée. En l'espèce, le ministre n'avait pas d'intérêt *apparent* à défendre, au nom du Trésor, devant la Haute-Assemblée. Toutes les règles de la procédure concourent à lui retirer, dans ces conditions, le droit d'exercer un recours. On pourrait bien objecter, qu'en vertu de l'art. 314 du Code général, le Trésor doit faire l'avance des dégrèvements accordés et que le souci de limiter le montant de ces avances pesant sur la Trésorerie, peut constituer un intérêt, pour le ministre, à demander la réformation d'arrêtés du Conseil de Préfecture, qui en étendraient abusivement le montant. A l'examen, cet intérêt apparaît comme purement théo-

solutions qui lui sont actuellement données au regard de chaque catégorie d'impôts. Enfin, nous rechercherons quelle est l'autorité compétente pour procéder à l'imputation des dégrèvements et les difficultés que cette question peut susciter.

B. Evolution historique de la question.

L'évolution historique de la question de l'imputation des dégrèvements fait apparaître le souci constant de l'Etat d'assurer, d'une façon régulière, aux administrations décentralisées les ressources fondamentales qui leur permettraient, pour le moins, de faire face à leurs dépenses obligatoires. Mais l'Etat a eu également le soin de ne leur consentir aucune libéralité; la distinction du budget

rique, car le Conseil d'Etat rendra sa sentence bien après que le Trésor aura été remboursé par l'effet de la réimposition; il ne deviendrait pratique que dans la mesure où l'arrêt de la Haute-Assemblée deviendrait une règle jurisprudentielle qui s'imposerait aux Conseils de Préfecture. Si cet intérêt apparaissait insuffisant pour justifier une grave dérogation, en faveur du ministre, à l'adage « pas d'intérêt, pas d'action », nous croyons qu'il ne faut pas considérer comme définitive la position du Conseil d'Etat sur cette question. L'arrêt du 7 juin 1929, qui est à la base de l'anomalie relevée par M. de Font-Réaulx, nous apparaît comme une décision isolée, intervenue sur une espèce où la question à juger était assez spéciale (l'imposition litigieuse soulevait une question de délimitation intercommunale). Rien ne prouve que la Haute-Assemblée recevrait à l'avenir le recours du ministre, s'il ne lui reconnaissait pas un intérêt à exercer cette action dans les conditions que nous venons de définir.

Nous croyons donc que les arrêts cités par M. de Font-Réaulx ne créent aucune situation anormale, en l'état actuel des règles reçues pour l'imputation des dégrèvements.

général et des budgets autonomes a pu être réalisée aussi rigoureusement que possible, malgré l'enchevêtrement de leurs rapports réciproques. Il n'en a pas moins subsisté quelques interférences qui témoignent de la particulière sollicitude du législateur pour les communes. L'Etat a pu prendre à sa charge certaines exemptions, qu'il édictait souverainement et dont le montant devait normalement réduire les recettes communales (exemptions temporaires d'impôt foncier pour plantations de bois, alors que l'impôt foncier était encore un impôt de répartition, exonération de contribution mobilière prévue, sous certaines conditions, en faveur des pères et mères de 7 enfants mineurs p. ex.). Enfin, le législateur a toujours marqué sa volonté « d'assurer aux contribuables une prompte justice », en évitant tout retard dans l'exécution des dégrèvements.

Les fermiers généraux de l'ancien régime pratiquaient, sur le montant des impôts perçus, des retenues importantes et ne versaient à l'Etat que des recettes souvent inférieures aux prévisions. Pour parer à cet inconvénient, des centimes étaient traditionnellement ajoutés au principal des impôts et constituaient des « fonds », sur lesquels pouvaient s'imputer sans dommage ces retenues : l'Etat touchait ainsi, en principe, l'intégralité de l'impôt proprement dit. Bien qu'il eût profondément modifié le mode de perception des impôts directs, le législateur de l'époque révolutionnaire conserva cette tradition. Dès 1790, des lois ont prévu que des centimes pour non valeurs s'ajouteraient à son profit au principal de l'impôt, pour parer aux réductions probables du montant des rôles émis, tant pour le compte de l'Etat, que pour le compte des collectivités secondaires, dont la fiscalité directe était greffée sur celle d'Etat (1). Sur le

(1) Ce procédé avait l'avantage évident de soustraire l'administration de l'impôt aux collectivités locales, sans qu'il en résultât une dispersion des efforts du service de l'assiette.

« fonds » que constituaient ces centimes, venaient s'imputer à titre définitif les remises et modérations (1) ; d'autre part, il avançait aux contribuables le montant des décharges et réductions. Mais l'Etat entendait ne pas supporter définitivement la charge de celles-ci. A l'époque intermédiaire, la fiscalité directe était principalement composée d'impôt de répartition (contribution foncière, contribution personnelle mobilière). Or, il importait d'éviter que les conseils de répartition commissent des erreurs volontaires, dont l'Etat aurait supporté les conséquences, au bénéfice des habitants de la commune. A cet effet, le montant des décharges et réductions était remis, l'année suivante, par voie de réimposition, à la charge des communes intéressées.

Par un arrêté du 24 floréal an VIII, l'Etat décida de ne plus faire avancer par le fonds de non valeurs le montant des décharges et réductions. Dès lors, le contribuable ne pouvait plus obtenir la restitution des droits formant surtaxe dès que lui était reconnu le droit au dégrèvement : il devait attendre qu'aient été émis, sinon recouvrés, les rôles de l'année suivante, qui contenaient les réimpositions. Et le ministre GAUDIN pouvait exprimer, en ces termes, la satisfaction qu'il éprouvait quant à ce nouveau régime : « une seule chose pourrait empêcher
« le contingent d'un département d'entrer en entier au
« Trésor public, c'est lorsqu'un citoyen ou une com-
« mune, taxés justement dans le principe, auraient
« éprouvé, postérieurement à la répartition, une perte
« de revenu : alors la réimposition n'eût pas été juste ;
« il était indispensable, dans ce cas, d'accorder des
« remises et modérations de taxes, et un fonds de non
« valeurs est destiné à y pourvoir » (lettre du ministre

(1) Voir infra p. 271 et suiv.

des Finances aux préfets des départements en date du 27 Prairial an VIII).

En l'an VII, une loi du 4 frimaire avait créé, sous la forme d'un impôt de quotité, une taxe sur les portes et fenêtres. Au principal de l'impôt venaient s'ajouter des centimes pour non valeurs. Le fonds ainsi constitué supportait, à titre définitif, le montant des décharges et réductions relatives à cet impôt. Plus tard, et après des vicissitudes diverses, l'impôt sur les portes et fenêtres fut transformé en impôt de répartition, du reste imparfait; mais le fonds de non valeurs continua à remplir le même office (1). A la même époque, la patente, antérieurement recouvrée par l'administration de l'Enregistrement, était convertie en impôt direct et dotée elle aussi d'un fonds de non valeurs, constitué par des centimes additionnels au principal des l'impôt. S'agissant d'un impôt de quotité, ce fonds supportait le montant des décharges et réductions à titre définitif : s'il s'avérait insuffisant, il était prévu que le montant des dégrèvements serait prélevé sur le principal des rôles.

En 1820, on créa une taxe pour *frais de bourses et chambres de commerce*, constituée par des centimes additionnels au principal de la contribution des patentes : à son tour, on la dota d'un fonds de non valeurs *autonome* (loi du 23 juillet 1820, art. 15).

(1) La taxe sur les portes et fenêtres a été l'objet d'une évolution mouvementée. Créée en l'an VII sous la forme d'un impôt de quotité, elle devint impôt de répartition en l'an X (loi du 13 floréal). Elle fut transformée successivement en impôt de quotité en 1831 (loi du 26 mars 1831) puis à nouveau, en impôt de répartition dès 1832 (loi du 21 avril 1832). Supprimée en tant qu'impôt d'Etat par la loi du 31 juillet 1917, elle a définitivement disparu de notre système fiscal depuis la loi du 16 juillet 1925.

En 1848, à la suite d'une grave crise monétaire, qui avait nécessité la création d'impositions extraordinaires, le fonds de non valeurs se révéla insuffisant pour couvrir les dégrèvements accordés aux contribuables incapables d'en supporter la charge; une décision ministérielle intervint, qui prévoyait que le montant des dégrèvements excédentaires serait prélevé sur le montant même des rôles (circ. C.D. du 7 août 1848). Mais ce système était onéreux pour l'Etat. En 1852, on vint à s'apercevoir que, si les départements et les communes bénéficiaient entièrement des droits portés au rôle, en participant à la distribution du fonds de non valeurs, ils ne concouraient pas à la formation de ce fonds. Une loi du 8 juillet 1852 vint alors décider que, désormais, les centimes additionnels pour non valeurs seraient perçus tant sur le principal que sur les centimes affectés aux administrations locales. Ainsi augmentés, les divers fonds de non valeurs devaient être à même de faire face à tous les besoins.

Une loi du 31 octobre 1862 créa une taxe sur les voitures et chevaux : sur le principal même de l'impôt était prélevé un certain pourcentage qui était attribué à la commune (1), en rémunération du concours que le maire devait apporter à l'administration de l'assiette. Mais il était à craindre, avec cette nouvelle formule, que les autorités communales soient tentées de faire imposer des éléments imaginaires, pour procurer à la commune un supplément de ressources; certes, le contribuable n'aurait pas manqué de réclamer; le fonds de non valeurs, dont cette taxe était assortie, aurait supporté la charge du dégrèvement total, tandis que la commune aurait bénéficié, indirectement, de son attribution sur le principal de l'impôt dégrévé. Cette crainte n'a pas

(1) Loi du 23 juillet 1872 art. 10.

échappé au législateur, qui décida que le fonds de non valeurs ne supporterait que la différence entre le dégrèvement total et la somme que devrait restituer la caisse municipale : le dégrèvement serait ainsi mis, à due concurrence, à la charge de la commune, qui perdait le bénéfice de son éventuelle manœuvre dolosive (1).

En 1869, on réunit en un seul les trois fonds de non valeurs, relatifs aux impôts de répartition (foncier, mobilier, portes et fenêtres) pour réduire l'excès de complications qu'entraînait l'autonomie de leur gestion. Mais, conformément à l'arrêté du 24 floréal an VIII, on continua à distinguer le fonds de non valeurs du fonds de réimposition. Ce dernier, composé des sommes réimposées dans les rôles, ne pouvait couvrir que les dégrèvements accordés avant la confection de ces documents ; il ne pouvait être employé pour faire face aux dégrèvements ultérieurs de même nature qui, prononcés dans le courant de l'exercice, continuaient à ne pouvoir être ordonnancés qu'après le vote des contributions de l'année, dans les rôles de laquelle ils pourraient être eux-mêmes réimposés. Pour assurer l'ordonnancement immédiat des dégrèvements réimposables, les deux fonds de non valeurs et de réimposition furent réunis en un fonds unique, sur lequel vinrent s'imputer les dégrèvements de toute nature concernant les trois impôts de répartition. Dès lors, tous les dégrèvements réimposables pourraient être ordonnancés, comme les dégrèvements non réimposables, dès qu'aurait été prononcée la décision qui les accordait : l'avance, ainsi faite par le fonds de non valeurs, était couverte par le produit des réimpositions de l'année suivante (circ. C. D. n° 653 du 29 février 1884).

(1) Cette taxe a été supprimée, lors de la réforme du 20 juillet 1934, en tant qu'impôt d'Etat : la curieuse procédure indiquée au texte a été suivie jusqu'à cette date.

A cette époque, il existait donc :

Un fonds de non valeurs commun aux impôts de répartition, qui faisait l'avance des dégrèvements réimposables, et supportait définitivement la charge des dégrèvements non réimposables.

Un fonds de non valeurs concernant la patente.

Un fonds de non valeurs concernant la taxe sur les voitures et chevaux.

Un fonds de non valeurs concernant la taxe pour frais de bourses et chambres de commerce.

Ces divers fonds étaient gérés de façon autonome. Ils étaient réputés « propriété des contribuables », et comme tels, indépendants du budget de l'Etat. Les recettes qui les constituaient avaient une *affectation précise*, dont elles ne pouvaient être détournées. Ils n'étaient pas soumis à la règle de l'annulation des crédits budgétaires non employés en fin d'exercice, et leur solde se reportait d'une année à l'autre, pour former des réserves importantes.

Diverses taxes assimilées créées entre temps ne comportaient pas de fonds de non valeurs : le montant des dégrèvements y afférents était directement prélevé sur le montant des rôles (taxe communale sur les chiens, taxe d'Etat sur les biens de mainmorte).

Le législateur ne manqua pas de s'émouvoir de l'existence de ces réserves. Déjà deux lois successives des 13 mai 1863 et du 18 juillet 1866 avaient opéré une ponction sur leur montant. Puis une loi du 18 juillet 1892 vint soumettre la gestion de ces fonds aux règles budgétaires normales. Toute faculté de report des crédits non employés était désormais supprimée. Mais pour que les

contribuables n'aient pas, en conséquence de cette réforme, à subir des retards dans l'ordonnancement des dégrèvements, l'art. 29 de cette même loi autorisa l'ouverture par décret de centimes additionnels, sous réserve de l'approbation ultérieure des Chambres. Toutefois, cette loi n'a pas modifié le fonctionnement du fonds de non valeurs relatif à la taxe pour frais de bourses et chambres de commerce, qui reste régi par la vieille loi de 1820 précitée : les crédits non employés de ce fonds *continuent* à se reporter d'une année à l'autre.

Jusqu'à 1893, le préfet était l'ordonnateur secondaire qui distribuait les fonds de non valeurs; l'art. 74 de la loi du 26 juillet 1893, pour améliorer le mandatement des dégrèvements, lui substitue le directeur des contributions directes en cette même qualité : les crédits, que ce dernier demandait au fur et à mesure de ses besoins, lui étaient délégués directement par le ministre. Mais l'ordonnancement des dégrèvements restait, bien entendu, subordonné à cette délégation préalable des crédits.

Les créances, que constituait, pour les particuliers, le montant des dégrèvements, étaient soumises à un régime spécial. C'est ainsi que le régime des exercices clos ne leur était pas applicable : toute ordonnance non *payée* avant la clôture de l'exercice était annulée et réimputée sur le fonds correspondant de l'exercice suivant (décision ministérielle du 8 novembre 1888, interprétative de l'art. 10 du règlement du 26 décembre 1866).

En revanche, l'ordonnancement des dégrèvements et leur exécution étaient soumis aux règles générales de la péremption des dettes publiques (Règlement du 26 déc. 1866, art. 165 aujourd'hui modifié par les décrets-lois du 25 juin 1934, art. 19 et du 30 octobre 1935, B.L.D. p. 915).

De 1893 à 1917, l'évolution de la question marqua un temps d'arrêt (1). La loi du 31 juillet 1917 a apporté, en la matière, des transformations moins profondes que dans la loi fiscale elle-même. L'impôt foncier (bâti et non bâti) a été maintenu en tant qu'impôt perçu simultanément pour le compte de l'Etat et des collectivités secondaires (2). De par son intégration au système des impôts sur les revenus, il a cessé, parallèlement aux autres impôts cédulaires, d'être doté d'un fonds de non valeurs, dans la mesure où il est perçu pour l'Etat; mais, des centimes additionnels pour non valeurs continuent à être perçus sur les centimes locaux (C.G.I.D. art. 312). En ce qui concerne les autres contributions directes du type ancien, abandonnées par l'Etat, mais conservées « à titre provisoire » en tant qu'impôts locaux, les errements antérieurs ont été maintenus. L'article 45 de la loi du 31 juillet 1917 dispose en effet (C.G.I.D. art. 312 à 314, 2^e alinéa) « l'Etat perçoit pour frais de non valeurs... des impositions départementales et communales établies au titre de la contribution mobilière, de la contribution des patentes (et des portes et fenêtres [3]) des centimes addition-

(1) En 1890 et en 1914 les deux sections de l'impôt foncier avaient été transformées en impôt de quotité, assorties d'un fonds de non valeurs, que constituaient des centimes additionnels perçus sur le principal et sur les centimes locaux : ce fonds supportait *définitivement* le montant des décharges et réductions, désormais non réimposables.

(2) Toutefois, les centimes locaux sont perçus, non sur le principal réel de l'impôt foncier, mais sur un principal fictif (C. G.I.D. art. 305 et 306).

(3) La contribution sur les portes et fenêtres a disparu de notre système fiscal en 1925 (loi du 13 juillet 1925, art. 3).

nels calculés sur le montant de ces impositions. Le montant des dégrèvements prononcés à titre de décharge et réduction sur la contribution mobilière est réimposé à son profit dans les rôles ultérieurs ». Ce régime est très exactement calqué sur le régime antérieur. Il est encore en vigueur aujourd'hui, dans la mesure où il est conciliable avec le décret-loi du 25 juin 1934, portant réforme de la comptabilité publique, qui l'a aménagé pour lui donner sa forme actuelle, que nous allons maintenant examiner.

C. Le régime actuel de l'imputation des dégrèvements.

Les solutions, aujourd'hui reçues pour l'imputation des dégrèvements prononcés à titre de décharge ou réduction, varient avec la nature de l'impôt auquel ils se rattachent. L'imputation des dégrèvements relatifs aux impôts et taxes d'Etat est soumise à un régime uniforme : nous l'examinerons en premier lieu. Puis nous étudierons l'imputation des dégrèvements se rattachant aux impôts et taxes levés au profit des administrations décentralisées, en distinguant suivant qu'il s'agit d'un impôt ou taxe de répartition, d'un impôt ou taxe de quotité, sur lequel l'Etat ne perçoit pas de centimes pour non valeurs, ou d'un impôt ou taxe de quotité sur lequel l'Etat perçoit des centimes pour non valeurs.

1° Imputation des dégrèvements relatifs aux divers impôts et taxes perçus au profit de l'Etat.

Depuis 1917, l'Etat ne perçoit plus pour son compte aucun impôt de répartition : les dégrèvements accordés à titre de décharge ou réduction ne sont plus en aucun cas réimposés. Par ailleurs, l'Etat ne perçoit plus, depuis

cette même date, de centimes pour non valeurs, sur lesquels viendraient s'imputer les dégrèvements. Enfin, les dégrèvements de l'espèce ne sont plus imputés sur le crédit budgétaire pour non valeurs (1) qui a été supprimé par le décret-loi du 25 juin 1934.

D'où il suit que les dégrèvements prononcés à titre de décharge ou réduction sur les impôts et taxes d'Etat sont virés au compte de Trésorerie qui prend en charge le montant des rôles, sans que le service de l'assiette ait à intervenir : ils réduiront automatiquement le montant des rôles émis, sans laisser de trace dans un compte budgétaire.

2° Imputation des dégrèvements relatifs aux impôts et taxes, levés au profit des administrations décentralisées, et sur lesquels l'Etat perçoit des centimes pour non valeurs.

a) Impôts ou taxes de répartition.

L'administration des contributions directes ne lève plus que deux impôts de répartition :

la contribution mobilière, au profit des départements et des communes.

la taxe pour *frais de bourses et de Chambres de commerce* (2).

Toute décharge ou réduction les concernant doit être réimposée, sauf exception légalement prévue, confor-

(1) Voir supra p. 143.

(2) Conformément à la loi du 23 juillet 1920, cette taxe est constituée par des centimes additionnels portant sur la contribution des patentes : il s'agit donc d'un impôt de répartition, greffé sur un impôt de quotité.

mément à la règle posée par l'art. 45 de la loi du 31 juillet 1917 (C.G.I.D. art. 314. 1^{er} alinéa).

L'impôt de répartition constitue une dette indivise entre les contribuables, dont chacun doit supporter sa part proportionnelle : il doit entrer intégralement dans les caisses de l'établissement bénéficiaire. Or, toute surtaxe commise au préjudice d'un contribuable bénéficie aux autres contribuables de la commune, dont elle allège la part, en raison de la solidarité inéluctable qui les unit. Aussi est-il équitable d'ajouter le montant des dégrèvements, motivés par des erreurs de répartition, au contingent communal de l'année suivante. A cet effet, le directeur des contributions directes dresse, chaque année, la liste des dégrèvements réimposables et en ajoute le montant à la somme que devra acquitter, au titre de l'impôt envisagé, l'ensemble des contribuables de la commune. La réimposition est faite au profit de l'Etat qui en fait recette au budget général. Pour éviter tout retard dans l'exécution des dégrèvements, l'Etat fait l'avance au contribuable du montant de la décharge ou réduction : il sera remboursé, l'année suivante, de cette avance, lorsque le montant des réimpositions aura été recouvré. Il n'en était pas ainsi sous le régime de l'arrêté du 24 floréal an VIII, qui a régi la matière jusqu'en 1884; l'Etat n'avancait pas alors le montant du dégrèvement; pour être rempli de ses droits, le bénéficiaire devait attendre l'année suivante; les réimpositions étaient faites alors, non pas au profit de l'Etat, mais au profit des contribuables eux-mêmes, et « le fonds de réimposition » constituait une recette affectée.

Sur qui doit porter la réimposition ? La loi du 31 juillet 1917 a implicitement sanctionné une pratique administrative, que le Conseil d'Etat avait lui-même acceptée. Les art. 7 et 9 de l'arrêté du 24 floréal an VIII, disposait que la réimposition devait porter « sur les autres contribuables ou habitants de la commune ». Or,

cette règle était impraticable. Certes, le contribuable qui bénéficiait d'une *décharge* était exclu automatiquement de la répartition de l'année suivante : ou il avait quitté la commune, ou il était indigent, ou il ne jouissait pas de ses droits, toutes situations durables. Mais, s'il ne bénéficiait que d'une réduction, ou s'il pouvait à bon droit, l'année suivante, ne pas être exclu de la répartition, ne supporterait-il pas sa part de réimposition du dégrèvement, dont il avait bénéficié ? S'il avait du en être autrement, l'établissement de l'impôt aurait été compliqué à l'excès. L'administration a toujours éludé cette difficulté, en faisant porter la répartition sur *tous* les contribuables, y compris, si les circonstances s'y prêtaient, le bénéficiaire du dégrèvement (circ. du 28 février 1893, n° 831). Appelé à plusieurs reprises, à se prononcer sur la question, le Conseil d'Etat, visant l'article 12 de l'arrêté du 24 floréal an VIII, a approuvé les errements administratifs, qui ont été légalisés par la loi du 31 juillet 1917 (1).

b) Impôts et taxes de quotité sur lesquels l'Etat ne perçoit pas de centimes additionnels pour non valeurs.

Aucun des *impôts* directs, perçus pour le compte des administrations décentralisées, ne remplit cette condition. En revanche, l'Etat ne perçoit pas de centimes additionnels pour non valeurs sur les *taxes assimilées* mises à la

(1) C.E. *Prisse*, 6 nov. 1901. Leb. p. 789 (il s'agissait en l'espèce d'un contribuable qui avait obtenu la décharge de son imposition). C.E. *Lucazeau*, 19 janvier 1866. Leb. p. 30. Les considérants des arrêts *Saunier d'Hérisson* (23 décembre 1910. Leb. p. 1.007) et *Milheurat* (21 janvier 1903. Leb. p. 32), présentent et résolvent la difficulté de façon pertinente. Il est fait renvoi spécialement aux considérants de l'arrêt *Milheurat*, qui sont particulièrement explicites.

disposition des collectivités secondaires, à l'exception, toutefois, de la taxe pour frais de Chambres d'agriculture (1). En conséquence, les établissements bénéficiaires ne devront effectivement encaisser que le montant réel du produit de ces taxes; ce montant réel sera la différence entre le montant des droits portés au rôle et le montant des dégrèvements (2).

Les dégrèvements, accordés à titre de décharge ou réduction et relatifs à des taxes de cette nature, sont imputés sur le montant même du rôle par les soins du service du recouvrement. Cette solution a toujours été admise. Déjà la circulaire du 18 juillet 1857, n° 365 décidait « qu'en l'absence d'un fonds de non valeurs, il con-
« venait de retrancher les parties du rôle non recou-
« vrées, pour ne faire apparaître, dans l'évaluation défi-
« nitive des ressources ou valeurs actives de la com-
« mune, que la somme réellement encaissée, au lieu
« d'un chiffre fictif qui pourrait donner lieu à des apprè-

(1) Loi du 27 déc. 1927, art. 40 (C.G.I.D. art. 337). Voir infra p. 180.

(2) Parmi ces taxes, certaines sont incorporées dans les rôles généraux : à ce titre elles sont perçues par le Trésor, qui en reverse le montant par attributions successives aux collectivités bénéficiaires. D'autres ne sont pas susceptibles d'être incorporées dans les rôles généraux : le Trésor n'intervient pas dans leur recouvrement; les établissements publics ne disposent de leur montant qu'à concurrence des sommes effectivement payées par les contribuables. A l'égard de ces dernières taxes, si le percepteur en assure le recouvrement, c'est à titre de receveur municipal pour les taxes communales et de représentant du trésorier payeur général pour les autres collectivités. Mais, quelque soit à cet égard leur régime, l'imputation des dégrèvements, qui les concernent, est toujours effectuée selon les mêmes règles.

« ciations inexactes sur les forces contributives de tel ou tel revenu communal ».

Depuis lors, la même mesure a été étendue aux dégrèvements concernant des taxes départementales ou municipales nouvellement créées (par exemple, les taxes départementales et communales créées par la loi du 13 août 1926 ou encore la taxe pour frais de Chambres de métiers) et non dotées d'un fonds de non valeur.

Le décret du 25 juin 1934 portant réforme de la comptabilité publique a, somme toute, étendu à la fiscalité d'Etat la solution déjà admise pour la plupart des taxes locales.

c) Impôts et taxes de quotité sur lesquels l'Etat perçoit des centimes additionnels pour non valeurs.

Ces impôts et taxes comprennent les centimes additionnels aux anciennes contributions directes (C.G.I.D. art. 303 et suivants) ainsi que la taxe pour frais de Chambres d'agriculture (C.G.I.D. art. 337). Tous sont incorporés dans les rôles généraux et, à ce titre, ils sont recouvrés par le Trésor qui les ristourne, par attributions périodiques, aux collectivités intéressées (1).

Avant le décret du 25 juin 1934, un fonds unique recevait les centimes pour non valeurs perçus sur les anciennes contributions directes. Un fonds spécial recevait, d'autre part, les centimes pour non valeurs perçus sur la taxe pour frais de Chambres d'agriculture.

Ces deux fonds devaient supporter, à titre définitif et chacun en ce qui le concerne, les dégrèvements accordés à titre de décharge et réduction portant sur ces divers

(1) Voir supra p. 145.

impôts. Les crédits dont ils étaient dotés étaient spécialement affectés à cet objet. En sa qualité d'ordonnateur secondaire, le directeur procédait à cette imputation dans la limite des crédits disponibles qui lui avaient été délégués. La loi du 18 juillet 1892 autorisait, du reste, l'ouverture de crédits supplémentaires par décret, lorsque les fonds de non valeurs s'avéraient insuffisants pour permettre l'ordonnancement normal des dégrèvements.

Le décret du 25 juin 1934 a modifié cette situation. L'Etat continuera à supporter la charge définitive des dégrèvements, puisque les collectivités secondaires doivent recevoir l'intégralité du montant des droits originairement portés au rôle, quel que soit le montant des réductions ultérieures dont ils pourraient être l'objet. En contrepartie de cette obligation, il fait recette, au budget général, des centimes pour non valeurs qu'il prélève sur les impositions locales. Mais il n'affecte plus ces recettes à l'objet, en vue duquel elles ont été perçues. Le montant des rôles est pris en charge par un compte de Trésorerie et, provisoirement, les dégrèvements seront rapportés à ce compte.

Dès lors, l'exécution des dégrèvements ne nécessite plus une délégation préalable de crédits budgétaires au directeur des contributions directes. Cet agent n'est plus, sur ce point, ordonnateur secondaire.

Cette réforme a apporté dans l'exécution des dégrèvements une double amélioration.

D'une part, elle a simplifié la comptabilité des dégrèvements : cette comptabilité avait déjà fait l'objet de simplifications, par la fusion successive des différents fonds de non valeurs, dont la multiplicité était une source de complications inextricables (voir par exemple dans la circulaire des C.D. du 29 février 1884 un tableau, qui est le témoin de cette complexité). Mais la récente réforme a été plus profonde et plus efficace. Au surplus, malgré leur

simplicité, les nouvelles règles reçues ne s'opposent pas à ce que l'Etat puisse apprécier, pour chaque année budgétaire, si les centimes forfaitairement perçus pour non valeurs ont été suffisants pour le couvrir de la dépense : s'ils apparaissaient insuffisants, il lui appartiendrait d'en faire varier la quotité (1).

Mais le véritable bénéficiaire de la réforme est surtout le contribuable, à qui elle apporte la possibilité, sinon la garantie, d'une prompte exécution des dégrèvements. Malgré la bonne volonté évidente de l'administration (les circulaires administratives en fournissent de nombreux témoignages [2]), il a pu arriver que, faute de crédits, la réalisation effective des décharges et réductions ait subi des retards considérables et préjudiciables aux intérêts de leurs bénéficiaires. En supprimant la nécessité de crédits préalables à l'ordonnancement, le décret du 25 juin 1934 a réussi pleinement ce qu'avaient vaine-

(1) C'est ainsi qu'un décret-loi du 8 août 1935 a augmenté le nombre des centimes pour non valeurs (C.G.I.D. art. 313).

(2) Commentaire de l'arrêté du 24 floréal an VIII, par lettre du ministre aux directeurs des contributions directes, en date du 27 prairial an VIII « tous les collaborateurs (de cette administration) doivent apporter dans cette tâche (l'expédition du contentieux) la célérité et l'esprit de sagesse et de conciliation qu'elle exige. C'est en procurant aux contribuables une prompte justice que cette institution deviendra aussi utile aux administrés qu'aux gouvernants ».

Voir d'autre part circ. du 7 août 1848, n° 184, du 28 février 1858, n° 370, du 29 février 1884, n° 653, du 31 décembre 1888, n° 727, instruction du 31 décembre 1913. « La rédaction des ordonnances doit être effectuée avec la plus grande célérité, afin de mettre les contribuables à même de bénéficier, dans le moindre délai possible, des décisions rendues en leur faveur ».

ment tenté toutes les réformes antérieures, qui ne pouvaient briser le cadre du décret du 31 mai 1862.

On peut dire aujourd'hui que le montant des dégrèvements prononcés au titre de décharge ou réduction peut être mis immédiatement à la disposition des contribuables, qu'il s'agisse d'impôts levés au profit de l'Etat ou des collectivités secondaires, qu'il s'agisse d'impôts de quotité ou de répartition, que l'Etat perçoive ou non, en addition à ces impôts, des centimes pour non valeurs. Et c'est bien ce que prescrit l'art. 425 de l'instruction générale du 10 décembre 1935 : « les décisions sont exécutées aussitôt qu'elles sont prises ou qu'elles parviennent au directeur ».

D) Autorités compétentes pour régler l'imputation des dégrèvements, et difficultés que cette question peut susciter.

L'imputation des dégrèvements est une *opération administrative*, qui a toujours été considérée, comme étant en dehors de la compétence des tribunaux administratifs (1).

Le directeur des contributions directes est traditionnellement compétent pour régler l'imputation de chacun des dégrèvements portant décharge ou réduction, qu'il prononce ou qui sont prononcés par un acte juridictionnel.

Mais les décisions de l'espèce ne sont pas des actes discrétionnaires : en tant qu'elles font grief à l'une des

(1) Circ. C.D. du 28 février 1893, n° 831. C.E. 16 avril 1856, *dames Ursulines d'Angers*. Leb. p. 271. S. 1857. 2. 236. C.E. 22 janvier 1857. *Sibour*. D. 1857. 3. 49. C.E. 1^{er} août 1910, *Cie des produits chimiques du midi*. Leb. p. 677.

parties intéressées (collectivité locale ou contribuable), elles sont susceptibles d'être contrôlées par le juge (arr. *Sibour* du 22 janvier 1857. D. 1857. 3. 49).

Quelle est la nature des difficultés que peut susciter l'imputation des dégrèvements ? A qui la décision réglant cette question peut-elle faire grief ? Quelles sont les voies de recours ouvertes contre les décisions de l'espèce ? Tels sont les problèmes qui doivent être étudiés.

Des développements précédents, il résulte qu'une décharge ou réduction pouvait être, selon la nature de l'impôt dont s'agit, soit réimposée, soit mise définitivement à la charge de l'Etat, qui fait recette à son budget général de centimes pour non valeurs, soit prélevée directement sur le montant du rôle, la collectivité bénéficiaire de l'impôt (Etat, département, commune...) devant dans cette hypothèse en supporter la charge.

Dans la mesure où la décision réglant l'imputation du dégrèvement accordé, n'ordonne pas sa réimposition, elle ne peut porter préjudice qu'à l'Etat. En revanche, si la décision ordonne la réimposition du dégrèvement, elle peut faire grief aux contribuables de la commune, et, par voie de conséquence, à la commune elle-même : en effet, les contribuables devront supporter leur part proportionnelle dans la réimposition des dégrèvements alloués sur les rôles de l'année précédente : de ce fait, leur impôt de l'année courante se trouvera majoré. D'autre part, les dégrèvements réimposés s'ajoutent au contingent de la commune. D'où il suit que les contribuables dans leur propre intérêt, et le maire, dûment autorisé, dans l'intérêt collectif de ses administrés, seront fondés à attaquer les décisions administratives, ordonnant à tort la réimposition d'un dégrèvement.

C'est donc dans ce fait de la réimposition ou de la non réimposition d'une décharge ou réduction que résident les difficultés que peut susciter la décision réglant l'imputation du dégrèvement.

Seuls les dégrèvements « contentieux » afférents aux impôts de répartition sont susceptibles d'être réimposés. Mais toutes les décharges ou réductions afférentes à cette nature d'impôt ne sont pas réimposables. Des exceptions ont pu être édictées soit par la loi fiscale, soit, en raison de l'imprécision de certains textes législatifs, par une règle jurisprudentielle, que l'usage a imposée. Ainsi l'art. 31 de la loi du 8 août 1890 décide que l'exonération qu'elle accorde en matière de contribution mobilière aux pères et mères de 7 enfants mineurs sera, non pas réimposée, mais imputée sur le fonds de non valeurs. Par une mesure spéciale de bienveillance, l'Etat déroge à la règle générale, en décidant de prendre à sa charge les dégrèvements de l'espèce. En matière d'impôt foncier sur les propriétés non bâties (à l'époque où il était encore un impôt de répartition), la régularité de la réimposition des dégrèvements provenant de l'application des articles 111 à 120 de la loi du 3 frimaire an VII ou des articles 225 et 226 du Code forestier a pu être discutée avec succès (ordonnance royale du 1^{er} septembre 1832 rendue en Conseil d'Etat, rapportée à la circulaire 399 du 14 juin 1861. C.E. *Labille* du 14 août 1850. Leb. p. 781. C.E. *de Gouvello* du 3 mai 1851. Leb. p. 313) [1 et 2].

(1) Pendant un certain temps, le Conseil d'Etat a pu considérer comme décharges et réductions réimposables les dégrèvements alloués sur les rôles de l'année *courante* pour démolition d'immeuble en cours d'année (C.E. 9 avril 1849. *Guest*. S. 1849. 2. 446). Un arrêt *Perchain* du 22 juin 1848 (S. 1848. 2. 704) avait déjà ébranlé cette doctrine, qui a été définitivement abandonnée, tant par le Conseil d'Etat que par l'administration, depuis un arrêt *Zeder*, du 11 janvier 1853. Leb. p. 66; les demandes de l'espèce sont considérées comme des demandes gracieuses, motivant des dégrèvements non réimposables (voir *infra* p. 231).

(2) Voir également sur ce point la jurisprudence élaborée en matière de taxes perçues par les associations syndicales : C.E.

Ce n'est qu'après la parution du rôle, contenant la réimposition litigieuse, que l'action pourra être exercée par la voie normale d'une demande en décharge ou réduction (C.E. 4 décembre 1837, *commune de Baugy*. Leb. p. 507. — 26 janvier 1865, *commune de St-Pern*. Leb. p. 93. — 22 janvier 1857. *Sibour*. D. 57. 3. 49). Mais il ne saurait être question, à la faveur d'une telle requête, de soutenir que le contingent communal est exagéré ou de prétendre remettre en cause le dégrèvement accordé (C.E. *Lucazeau* du 19 janvier 1866, Leb. p. 30). La fixation du contingent communal est une opération administrative, sur laquelle statue, en dernier ressort, le Conseil général, sauf recours pour excès de pouvoir contre sa décision; le dégrèvement accordé, d'autre part, est définitif : les tribunaux, s'il ont été saisis, pourraient seuls revenir sur sa régularité.

Si le principe même de la réimposition est infirmé sur sa requête, le contribuable obtiendra une réduction de droits égale à la différence entre le montant de l'impôt porté au rôle et le montant de l'impôt qui aurait été exigible, si la réimposition n'en avait indûment majoré le montant (1). Mais la décision est individuelle et sans effet sur les tiers. Si la requête émane de la commune, la réparation de la surtaxe sera collective. Le montant de la réimposition faite à tort sera déduite du montant des réimpositions de l'année suivante. Si leur montant est insuffisant pour supporter cette déduction, il sera ouvert dans les rôles un article au nom du percepteur, dont le

Pison, 13 mars 1856. S. 1857. 2. 73 et *Roca* du 23 février 1877. Leb. p. 196.

(1) Le centime applicable à la base non modifiée de l'impôt sera ramené à ce qu'il aurait été, si la réimposition infirmée ne l'avait indûment majoré.

montant sera couvert par dégrèvement d'office (circ. du 29 février 1884, n° 653).

Mais, dès lors que la décision relative à l'imputation du dégrèvement ne provoque pas sa réimposition, elle ne peut faire l'objet d'aucun recours contentieux : aucune des parties n'y a intérêt. A l'époque où il existait un grand nombre de fonds de non valeurs autonomes, le Conseil d'Etat a jugé que ni la commune, ni les contribuables ne pouvaient être admis à critiquer la décision administrative portant imputation du dégrèvement sur tel ou tel de ces fonds : « la distribution des fonds de non valeurs est une opération administrative contre laquelle les lois n'ont pas ouvert de recours, et qui n'est pas susceptible d'être déférée au Conseil d'Etat par la voie contentieuse » (C.E. *Tuffier*, du 13 avril 1836, Leb. p. 168).

La question de l'imputation des dégrèvements a perdu beaucoup de son intérêt pratique, depuis que la fiscalité directe ne compte plus qu'un grand impôt de répartition, la contribution mobilière. Ce n'est que dans la mesure où la décharge ou la réduction se rattache à cet impôt que la décision administrative, réglant son imputation, peut susciter des difficultés, au demeurant, très rares : la jurisprudence récente n'en porte plus aucune trace.

SECTION III

Exécution des décisions du directeur des contributions directes par le service du recouvrement

Première Sous-section :

Généralités

C'est, en principe, au service du recouvrement qu'il appartient d'assurer l'exécution positive des décisions directoriales, prononcées à la requête des contribuables ou d'office, soit à la suite d'une procédure entreprise par le service de l'assiette (dégrèvement d'office), soit à la suite d'une procédure dont l'agent comptable a pu prendre l'initiative (propositions de dégrèvements d'office ou états de cote indûment imposées). C'est, en effet, à ce service qu'il appartient de faire bénéficier le contribuable du droit qui lui est reconnu ou d'assurer le recouvrement de l'impôt litigieux, selon que la décision de rejet intervenue est susceptible de produire des effets immédiats ou différés.

Toutefois, en raison de leur nature spéciale, certaines décisions du directeur échappent à cette règle. Il en est ainsi de celles qui portent exemption temporaire

d'impôt foncier, dans la mesure où elles ont un caractère purement conservatoire : il appartiendra au seul service de l'assiette de veiller à leur régulière exécution (I.G. du 10 déc. 1935. art. 227 et 233 à 238). Il en est encore ainsi à l'égard des demandes en inscription au rôle qui, nous l'avons vu, portent effet par l'intermédiaire d'un rôle supplétif (1) : dans cette hypothèse, ce n'est pas la décision du directeur qu'exécutera l'agent comptable, mais le recouvrement normal de l'impôt porté au rôle. Enfin, les décisions portant rejet pur et simple de la demande n'intéressent pas, en principe, le service du recouvrement ; toutefois, lorsque le contribuable a demandé et obtenu le bénéfice du sursis de paiement (loi du 27 décembre 1927, art. 15. C.G.I.D. art. 385) [2], les comptables pourront poursuivre le paiement de l'impôt litigieux, dès que la décision de rejet sera devenue définitive par l'expiration du délai légal d'appel, si le contribuable ne continue pas l'instance (3).

(1) Cf. *supra* p. 131.

(2) L'art. 384, du C.G.I.D. donne au contribuable la faculté de différer automatiquement le paiement des termes exigibles de ses impôts, dans la limite des droits contestés, lorsqu'il n'a pas été statué, dans les six mois, sur la demande qu'il a présentée. Cette faculté est aujourd'hui à peu près inexistante, eu égard à la date de la mise en recouvrement des rôles, au délai de réclamation et aux dates légales d'exigibilité de l'impôt. Elle ne peut plus guère être utilisée aujourd'hui qu'à l'égard de la taxe des prestations qui peut être mise en recouvrement dès le 1^{er} novembre de l'année qui précède celle au titre de laquelle ils sont établis (loi du 31 déc. 1937, art. 8).

(3) Le service du recouvrement ne reçoit notification des décisions de rejet pur et simple que lorsque le contribuable a demandé le bénéfice du sursis de paiement dans sa requête initiale

Il résulte de ces constatations que nous n'aurons à nous occuper que de l'exécution par le service du recouvrement des décisions portant mutation de cote ou transfert, décharge ou réduction. Au regard de chacune de ces deux catégories de décisions, nous examinerons successivement leur exécution pour les besoins internes du service (c'est-à-dire leur exécution comptable) et, d'autre part, leur exécution au regard des contribuables intéressés. Enfin, nous rechercherons les difficultés que ces opérations peuvent susciter, ainsi que la solution qui leur est donnée.

Deuxième Sous-section :

Exécution comptable des décisions

1^{er} point : décisions portant mutation de cote ou transfert.

Nous avons vu que les décisions dont s'agit ont pour effet de dégrever un contribuable, devenu non imposable, et de reporter le montant du dégrèvement sur un autre contribuable, devenu imposable. D'où il suit que ces décisions n'affectent pas les droits du Trésor et qu'elles ne donnent pas lieu à une exécution comptable proprement dite.

Le contribuable porté au rôle est dégrevé de tout ou partie des droits dont il n'est plus redevable. S'il n'a pas payé la fraction d'impôt qui reste éventuellement à sa charge, il devra acquitter le montant de sa dette. S'il ne le

(I.G. 10 déc. 1935, art 395). Au reste, la décision de rejet par le directeur n'interrompt pas le cours du sursis de paiement qui est reconduit automatiquement jusqu'à la décision du Conseil de Préfecture, lorsque le contribuable porte l'instance devant ce tribunal.

fait pas bénévolement, l'agent comptable usera contre lui de tous les moyens de droit, dont il dispose, pour l'y contraindre. S'il a payé la part d'impôt qui lui incombe, il ne pourra plus être inquiété pour le surplus : des poursuites tendant à lui faire acquitter une part d'impôt excédentaire seraient désormais faites sans titre : elles seraient, comme telles, irrégulières et engageraient la responsabilité personnelle du comptable qui y aurait procédé. Enfin, s'il a payé tout ou partie de l'impôt dont il est dégrevé par la décision directoriale, la décision sera exécutée par le comptable, comme s'il s'agissait d'une demande en décharge ou réduction, par imputation du montant de la somme dégrevée sur un autre impôt exigible ou par un remboursement (1).

Mais en aucun cas, le bénéfice du dégrèvement ne saurait lui être refusé sous prétexte que le cessionnaire ou acquéreur est insolvable et hors d'état de se libérer de la part d'impôt qui lui est transférée ou mutée (solution du ministère des Finances du 14 juillet 1895 rapportée au Mémorial des percepteurs éd. 1929 p. 342 et 507). L'administration reconnaît qu'il n'y a aucune solidarité financière entre vendeur et acquéreur, entre cédant et cessionnaire (solution du ministère des Finances du 12 juillet 1929, mêmes références) [2].

La pratique apprend que les agents comptables opposent au vendeur ou au cédant une certaine passi-

(1) Voir infra p. 197 et suiv.

(2) La solidarité financière entre cédant et cessionnaire d'un fonds de commerce, édictée par l'art. 26 du C.G.I.D., ne vaut qu'à l'égard de l'impôt sur les B.I.C., mais ne joue pas à l'égard de la patente et des taxes qui lui sont accessoires; or les procédures en mutation de cote et transfert ne peuvent viser que ces derniers impôts à l'exclusion de l'impôt B.I.C.

vité pour leur accorder la restitution de droits, à laquelle ils peuvent prétendre : ils ne consentent que difficilement à remettre en cause un article de rôle soldé et à entreprendre, contre l'acquéreur ou le cessionnaire, une nouvelle procédure de recouvrement dont le résultat serait incertain. Il s'agit là d'une des rares hypothèses, où des difficultés peuvent se rencontrer à propos de l'exécution des dégrèvements par les agents de recouvrement.

Quant au contribuable que la décision assujettit à l'impôt, il devient redevable du montant des droits, dont a été dégrevé le cédant ou le vendeur, tout comme s'il avait lui-même figuré au rôle, mais du fait qu'il n'y a pas solidarité financière entre le vendeur et le cédant d'une part, et l'acquéreur ou le cessionnaire d'autre part, il ne peut, en aucun cas, être contraint d'acquitter tout ou partie de l'impôt que la décision ne met pas effectivement à sa charge (1).

2^e point : décisions portant décharge ou réduction.

Nous avons vu que les décisions de l'espèce étaient notifiées au service de recouvrement, depuis le décret du 25 juin 1934, sous la forme de certificats de dégrèvements. Ces documents sont transmis aux agents de recouvrement par la Trésorerie générale qui les comptabilise.

Pour l'étude des opérations comptables auxquelles donnent lieu, dans l'intérêt du service, les certificats de dégrèvement, il faut distinguer suivant que la décharge ou réduction affecte :

A) les impôts et taxes perçus par l'Etat.

B) les impôts et taxes perçus par les collectivités secondaires, incorporés dans les rôles généraux et sur lesquels l'Etat perçoit des centimes pour non valeurs.

(1) Tous ces développements ne valent que si la décision du directeur n'est pas contestée par les parties intéressées.

C) les impôts et taxes, perçus par les collectivités secondaires, incorporés dans les rôles généraux, mais sur lesquels l'Etat ne perçoit pas de centimes pour non valeurs.

D) les impôts et taxes perçus par les collectivités secondaires, non incorporés dans les rôles généraux.

A) Impôts et taxes perçus par l'Etat.

Avant le décret du 25 juin 1934, portant réforme de la comptabilité publique, les décharges et réductions intervenant sur les impôts ou taxes d'Etat étaient imputés au compte budgétaire ouvert à la V^e partie du budget du ministère des Finances (chapitre 195). Depuis la suppression de ce crédit budgétaire, les dégrèvements sont rapportés au compte de Trésorerie qui les a pris en charge : c'est le solde net de ce dernier qui est viré au compte budgétaire.

Les percepteurs chargés du recouvrement des impôts d'Etat utilisent les certificats de dégrèvement en émarquant le rôle, comme s'il s'agissait d'un versement de fonds par le contribuable. Mais comme la recette est fictive, elle doit être balancée par une dépense égale; le percepteur délivre, au nom du trésorier payeur général, une quittance qui vaudra pièce de dépense et lui permettra d'ajuster sa caisse au niveau de ses recettes réelles. Ainsi utilisé, le certificat de dégrèvement et la quittance, qui en constate l'emploi, sont adressés par le percepteur au trésorier payeur général, qui procédera à la réduction du montant des rôles qu'il a lui-même pris en charge; il conservera ces documents comme pièces justificatives, à l'appui de ses comptes.

B) Impôts et taxes perçues par les collectivités secondaires, incorporés dans les rôles généraux et sur lesquels l'Etat perçoit des centimes pour non valeurs.

Du fait de leur incorporation dans les rôles généraux, les divers impôts de l'espèce sont perçus, pour le compte des collectivités secondaires, par le Trésor, qui leur en affecte le montant par attributions successives.

Du fait de la perception par l'Etat de centimes additionnels pour non valeurs, dont il est fait recette au budget général, les collectivités bénéficiaires doivent recevoir le montant intégral des droits portés au rôle. L'Etat supportera la différence entre les sommes attribuées et les sommes réellement recouvrées par le Trésor : cette différence est précisément constituée par le montant total des certificats de dégrèvement sa rapportant à l'impôt envisagé.

Le percepteur, chargé de leur recouvrement en tant que comptable du Trésor, suit, à l'égard des impôts dont s'agit, les mêmes règles qu'à l'égard des impôts d'Etat.

Quant au trésorier payeur général, il disposera, comme pièces justificatives, des certificats de dégrèvements déjà utilisés par les percepteurs et des quittances qui en constatent l'emploi. En ce qui le concerne, ces documents serviront à justifier :

d'une part, l'inscription, au crédit du compte de recouvrement, d'une recette d'ordre égale au montant de l'impôt dégreuvé : cette procédure a pour effet d'éviter toute réduction du montant des sommes qui seront ultérieurement attribuées aux collectivités bénéficiaires.

d'autre part, l'inscription, au débit d'un compte d'ordre, d'une somme égale au montant de la précédente recette fictive qui sera balancée. Cette écriture aura pour objet d'expliquer l'origine de la moins value que fera ressortir la comparaison entre le montant global des droits portés au rôle et le montant global des sommes recouvrées réellement.

Lors de l'apurement des comptes, à la fin de l'exercice budgétaire, il interviendra un règlement entre l'Etat

et le Trésor, règlement auquel resteront étrangères les collectivités participant à l'impôt.

C) Impôts et taxes perçus par les collectivités secondaires, incorporés dans les rôles généraux mais sur lesquels l'Etat ne perçoit pas de centimes pour non valeurs.

Du fait de leur incorporation dans les rôles généraux, les impôts de l'espèce sont perçus, pour le compte des collectivités bénéficiaires, par le Trésor, qui en met le montant à leur disposition par attributions successives.

Mais, du fait que l'Etat ne perçoit pas, sur leur montant, des centimes additionnels pour non valeurs, la charge des dégrèvements y afférents incombe non pas à l'Etat, mais à chacune des collectivités intéressées.

S'il s'agit d'une taxe communale, le comptable fait recette du certificat de dégrèvement par émargement du rôle : en contrepartie de cette recette fictive, il porte le montant du dégrèvement au débit de la commune, par l'intermédiaire d'un compte hors budget. Ce compte sera soldé par un prélèvement opéré sur la plus prochaine attribution à faire à cette collectivité. Cette écriture, qui, au regard de la comptabilité communale, équivaut à une dépense, donne lieu à l'établissement d'une quittance. Si le percepteur assume la double fonction de comptable du Trésor et de receveur municipal, c'est à lui-même qu'il se délivre quittance, pour constater l'emploi du certificat de dégrèvement. Si les finances de la commune sont gérées par un receveur municipal spécial, un règlement de compte analogue interviendra entre le comptable du Trésor et le fonctionnaire municipal. Par ailleurs les certificats de dégrèvements réduisent, à concurrence de leur montant, les droits portés au rôle et pris en charge par le comptable.

S'il s'agit d'une taxe perçue par une collectivité secondaire autre que la commune, la procédure suivie est

identique; mais c'est le trésorier payeur général qui procédera aux diverses opérations de recettes et de dépenses précitées; c'est lui également qui procédera à la réduction des droits portés au rôle.

D) Impôts et taxes perçus par les collectivités secondaires, non assortis d'un fonds de non valeurs et non incorporés dans les rôles généraux.

Comme dans l'hypothèse précédente, chacune des collectivités intéressées doit supporter la charge des dégrèvements afférents aux impôts dont s'agit. Mais du fait de leur non incorporation dans les rôles généraux, ils ne sont pas perçus par le Trésor pour le compte des collectivités bénéficiaires; d'où il suit que celles-ci ne peuvent disposer des droits portés au rôle que dans la mesure, où les contribuables en ont acquitté effectivement le montant.

S'il s'agit d'une taxe communale, le percepteur ou le receveur municipal fait, comme précédemment, une recette égale au montant du dégrèvement par élargement du rôle; il balance cette recette fictive par le débit d'un compte hors budget ouvert au nom de la commune. D'autre part, le montant du dégrèvement vient en réduction des droits portés au rôle et pris en charge par l'agent comptable. Pour solder ce compte, le receveur municipal prélèvera sur le montant des restes à recouvrer une somme égale au montant des dégrèvements intervenus. Et, si les restes à recouvrer étaient insuffisants pour solder le compte hors budget, le receveur municipal se ferait délivrer par le maire un mandat de paiement, qui serait prélevé sur le crédit pour dépenses imprévues inscrit au budget communal.

Si ce fonds était épuisé, et si le conseil municipal ne votait pas les crédits nécessaires pour solder cette dette obligatoire de la commune, il appartiendrait au

préfet de l'inscrire d'office au budget municipal, dans les conditions prévues par l'art. 152 de la loi du 5 avril 1884 modifié par l'art. 35 du décret du 5 novembre 1926 et par le décret du 21 octobre 1935.

S'il ne s'agit pas d'une taxe communale, la même procédure sera suivie par le trésorier payeur général, qui est chargé de la gestion des finances des collectivités bénéficiaires (département, chambres des métiers etc...).

Troisième Sous-section :

Règles et procédures permettant au contribuable
de bénéficier effectivement
de la décision prise en sa faveur.
Difficultés que cette question peut soulever

Les règles et procédures comptables, que nous venons d'étudier n'intéressent pas en principe le contribuable. Elles permettent d'attribuer la charge du dégrèvement à la collectivité qui doit légalement la supporter; elles règlent les rapports des différents comptes budgétaires de l'Etat et des collectivités secondaires, entre eux et avec les comptes de Trésorerie; elles permettent encore de relever les comptables de la responsabilité qui leur incombe par l'effet de la prise en charge des rôles, dans la limite des droits dont décharge ou réduction a été prononcée.

Nous allons maintenant étudier les règles et procédures qui permettent au contribuable de bénéficier effectivement de la décision prise en sa faveur.

Dans les rapports du contribuable avec le service du recouvrement, le rôle constitue une sorte de grand livre, où chaque redevable a son compte : à ce compte, viennent s'inscrire tous les faits qui modifient, à un moment donné, l'état de la dette fiscale. C'est ainsi qu'en

regard de l'article de rôle, auquel il s'impute, chaque paiement effectué par le contribuable est mentionné, selon la procédure légale de « l'émargement du rôle ». Cette procédure fort ancienne (1) est soumise à des règles précises et quelque peu solennelles. L'émargement doit être effectué, en principe, en présence des contribuables (2), sans surcharge, rature, ni grattage. Il a une valeur juridique propre : il opère par lui-même, en dehors de toute quittance, libération du contribuable; conformément à l'art. 1331 du code civil, il fait foi *contre* l'agent comptable qui y a procédé. S'il est le résultat d'une erreur, il est biffé à l'encre, et la correction doit être approuvée par la signature du comptable. Un certain caractère définitif lui a même été reconnu par le Conseil d'Etat (C.E. 8 mars 1912, *Desdouits*, Leb. p. 335).

Comme un paiement, la décharge ou la réduction libèrent le contribuable du paiement de la totalité ou d'une partie de l'impôt, qui lui était assigné dans le rôle. Aussi, a-t-il été logiquement prescrit qu'elles seraient portées, pour leur montant, en regard de l'article auquel elles se rapportent, par émargement du rôle. Pour écarter toute possibilité de fraude de la part des comptables, l'émargement des ordonnances de dégrèvement avait été soumis à des formalités rigoureuses. C'est ainsi que l'ordonnance de dégrèvement devait être émargée en présence du contribuable, qui la signait (I.G. C.P. 1859, art. 214) [3]. En l'absence du contribuable, l'émargement

(1) Loi du 3 frimaire an VII, art. 141 et 142. Arr. du 16 thermidor an VIII. Inst. gén. C. P. 1859, art. 208.

(2) Cette règle est pratiquement tombée en désuétude, depuis que les mandats postaux, chèques etc. sont admis en paiement de l'impôt direct.

(3) L'arrêté du 24 floréal an VIII, art. 19, prescrivait déjà cette formalité.

était attesté par le comptable et par le maire ou son délégué, qui y apposaient leur visa; une déclaration du percepteur, adressée au contribuable par l'intermédiaire du maire, lui faisait connaître l'emploi, qui avait été fait de la somme allouée en dégrèvement (I.G. C.P. 1895, art. 211 et 214). Ces formalités encombrantes ont été supprimées en 1896 (circ. C.P. du 28 octobre 1896).

Le cas échéant, le contribuable est avisé qu'il lui revient un excédent de versement; il est invité à venir l'encaisser : s'il n'habite pas dans le ressort de la perception, le remboursement a lieu à la perception dont ressort la commune du domicile (Circ. C.P. du 10 novembre 1864). Le remboursement a lieu en argent, sauf disposition légale contraire, et le comptable s'en fait délivrer quittance, qui est exempte de timbre (circ. C.P. du 14 avril 1872) [1].

Le versement excédentaire constitue, au regard du contribuable, une créance de deniers publics : à ce titre, son remboursement est soumis aux principes généraux de la comptabilité publique et spécialement aux règles édictées par les décrets-lois des 25 juin 1934 et 30 octobre 1935. C'est le contribuable inscrit au rôle qui a droit en principe au remboursement. Toutefois il est admis que celui qui justifie avoir payé l'impôt en vertu d'une obli-

(1) En revanche les quittances de remboursement de dégrèvement sont soumises au timbre lorsqu'il s'agit d'une taxe non assimilée aux impôts directs, même recouvrée par voie de rôle. Ces taxes non assimilées ont en effet le caractère, non d'un impôt, mais d'une sorte de créance, née des avantages que la collectivité accorde à ses ressortissants (circ. C.P. du 8 décembre 1891). Le directeur des contributions directes n'est d'ailleurs pas appelé à statuer sur le contentieux suscité par les taxes de l'espèce (C.E. 28 janvier 1935. X. R.O. 6.182. Leb. p. 114 déjà cité).

gation personnelle peut obtenir lui-même le remboursement du trop perçu. De même, le remboursement pourra avoir lieu, sur justification de sa qualité, entre les mains de l'héritier du titulaire de la créance. Dans le cas de faillite du contribuable, si, par ailleurs, le Trésor est entièrement désintéressé, le remboursement du versement excédentaire sera effectué entre les mains du syndic. Rien ne pourrait s'opposer, d'autre part, à ce que la somme à rembourser soit frappée d'opposition entre les mains du Trésor, à la diligence des créanciers du contribuable (1).

Conformément au décret du 30 octobre 1935, le comptable devra, si la somme à rembourser est inférieure à 1.000 frs, effectuer le remboursement, d'office et aux frais du créancier négligent, par l'émission d'un mandat postal, un mois après la mise à la disposition de l'intéressé.

Enfin, le droit au remboursement du versement excédentaire se prescrit par quatre ans à compter du 1^{er} janvier de la date d'émission du certificat de dégrèvement (2).

(1) Conformément à la loi du 12 avril 1922, l'opposition devrait être faite entre les mains du comptable sur la caisse duquel les mandats sont délivrés : à Paris, au conservateur des oppositions au ministère des Finances, dans les départements, aux trésoriers payeurs généraux. Si l'opposition était adressée au percepteur, il devrait en tenir compte, en en référant à son chef de service.

(2) Décret-loi du 25 juin 1934, art. 19 et décret-loi du 30 octobre 1935 (B.L.D. p. 915), en ce qui concerne les trop perçus afférents à des impôts recouvrés par l'Etat ou le Trésor, les départements ou les communes.

Parallèlement, le droit au recouvrement des impôts consignés dans les rôles se prescrit contre les différents établissements publics

Bien plus, si le montant de la somme à rembourser est inférieur à 20 frs, la prescription a lieu par 3 mois. Toutefois, à défaut d'une disposition de loi expresse, la prescription du droit au remboursement d'un trop perçu, afférent à des impôts recouvrés par d'autres collectivités que l'Etat, les départements ou les communes, aurait lieu dans les termes du droit commun.

Quelles difficultés peut susciter l'exécution des dégrèvements par le service de recouvrement ?

L'imputation d'office du versement excédentaire (1) à un impôt exigible équivant au paiement de ce dernier : il est de jurisprudence constante que la date du paiement est réputée donner au contribuable connaissance officielle de l'imposition, au même titre que les premières poursuites (2). Or la connaissance officielle de l'imposition fait courir, contre le contribuable, le délai de réclamation au cas de faux ou double emploi (3). Il a été jugé que l'imputation d'office, qui a été opérée sans que le contribuable en ait été avisé, ne lui donne pas connaissance officielle de l'imposition (4).

Par ailleurs, la retenue par le comptable du trop perçu qu'il se refuse à rembourser, semble avoir soulevé quelques difficultés : dans un arrêt *Letac* du 29 nov. 1912 (Leb. p. 1117), le Conseil d'Etat avait à se prononcer sur « la régularité des refus successifs, opposés par divers comptables au requérant, d'exécuter les ordon-

par quatre ans (loi du 12 juillet 1922, art. 2. C.G.I.D., art. 416). Sur ce point voir L. Trotabas « Précis de science et législation financières », 5^e éd. 1938, p. 314.

(1) Voir infra p. 208.

(2) C.E. 1 février 1910, *Orsini*, Leb. p. 121.

(3) I.G.C.D. du 10 décembre 1935, n° 39.

(4) C.E. 19 mai 1933, *Warmel*. R.O. 6.301, inédit.

nances éniées à son profit : les trop perçus avaient été imputés à divers impôts, que le contribuable estimait avoir été ainsi indûment recouvrés par le percepteur ». Le Conseil d'Etat a estimé que cette demande n'était pas de celles à qui il appartient à la juridiction *administrative* de statuer ; il semble avoir implicitement renvoyé le contribuable devant les tribunaux judiciaires, la procédure suivie par le comptable mettant en cause le privilège du Trésor (1).

Au vu de la jurisprudence, le remboursement des trop perçus ne semble pas avoir soulevé de litiges sérieux : nous relèverons toutefois un arrêt du Conseil d'Etat du 25 mars 1908 (*Marchand de la Maufrayère*. Leb. p. 321) : dans cette espèce, le requérant se plaignait de n'avoir pas été remboursé des frais de timbre relatifs à une instance en matière de contributions directes, alors que le Conseil d'Etat lui-même avait ordonné ce remboursement dans un arrêt du 26 juillet 1905 : la Haute-Assemblée a décidé « qu'il ne lui appartenait pas de prescrire les mesures administratives relatives à l'exécution de ses décisions ».

Dans une autre espèce (C.E. de Béarn 28 oct. 1908. Leb. p. 899), le contribuable demandait au Conseil d'Etat que soit opérée compensation entre un dégrèvement obtenu sur la contribution mobilière de l'année 1905 et une patente de 1906, dont il reconnaissait la régularité. Le Conseil d'Etat a repoussé cette prétention : s'il l'avait admise, il eût empiété sur les attributions de l'administration. Mais ces arrêts apparaissent comme des exceptions confirmatives de la règle du fonctionnement régulier du service des dégrèvements. Au surplus cette régularité s'explique parfaitement.

(1) Voir infra p. 208.

Le certificat de dégrèvement relève le comptable de toute responsabilité quant à l'impôt dégrévé : il n'a donc aucun intérêt personnel à ne pas faire bénéficier de bonne grâce le contribuable du dégrèvement qui lui est alloué. Un tel intérêt serait concevable, si le droit d'imputer d'office les versements excédentaires sur d'autres impôts exigibles lui était dénié : or, ce droit lui est reconnu sans conteste. Nous avons toutefois noté que les décisions portant mutation de cote ou transfert, en annulant éventuellement un paiement déjà effectué, pouvaient remettre en cause la responsabilité personnelle de l'agent de recouvrement, responsabilité dont il se croyait dégagé : de cette situation peuvent naître en pratique des difficultés, qui semblent du reste résolues sans intervention du juge. D'ailleurs, le comptable est un agent d'exécution, qui doit se soumettre aux règlements et aux instructions qui lui sont transmises par ses chefs hiérarchiques : or, toutes ces instructions lui donnent l'ordre formel d'exécuter « à bref délai » les certificats de dégrèvement. Pourquoi, en dehors de tout intérêt personnel, cet agent se mettrait-il en contravention avec ces règlements, au risque d'être rappelé à l'ordre, voire d'encourir des sanctions disciplinaires ? Peut-être dira-t-on, qu'en dehors de tout intérêt direct, le comptable sera enclin, par excès de zèle, à détourner le pouvoir qui lui est confié, pour tenter de conserver dans l'intérêt du Trésor les sommes, qui lui ont été remises en paiement et dont il devrait opérer la restitution. Cette crainte pourrait être justifiée, lorsque le percepteur a à exécuter des certificats de dégrèvement afférents à des impôts recouvrés pour l'Etat, dont il est l'agent. Mais elle n'est pas à redouter dans tous les cas où le percepteur aurait à restituer des sommes qu'il aurait reçues en paiement d'impôts attribués à diverses collectivités secondaires : les liens de service, qui l'unissent à elles, sont en effet beaucoup plus lâches que ceux qui le lient à l'Etat.

Si l'on admet que « l'Etat est honnête homme », le fait que le percepteur, agent de l'Etat, exécute les certificats de dégrèvement relatifs aux impôts locaux et qu'il rembourse les versements excédentaires sur ses recettes courantes, est une sûre garantie du fonctionnement normal du service des dégrèvements. Si l'on se reporte à l'ouvrage de mademoiselle Fayolle « de la force exécutoire des décisions de justice à l'encontre des administrations publiques » (thèse Nancy 1926), il apparaît que les incorrections relevées dans l'attitude de l'administration, à l'égard des décisions de justice qui lui sont défavorables (1), sont imputables, en plus grand nombre, aux agents décentralisés qu'aux agents de l'Etat : or, nous avons vu, que la procédure suivie pour l'exécution pratique des dégrèvements en faveur du contribuable ne comportait aucune intervention des autorités décentralisées.

Le service de l'assiette fut même appelé à vérifier l'émargement des ordonnances de dégrèvement (circ. C.D. n° 7 du 24 juin 1843). Cette confusion dans les attributions des deux services distincts de l'assiette et du recouvrement enlevait toute efficacité à ce contrôle, qui fut rapidement supprimé.

Aujourd'hui, l'émargement est assuré par l'agent de recouvrement sans formalité spéciale (2). Les comptabilités distinctes du directeur des contributions directes et du trésorier payeur général fournissent des possibili-

(1) Il y a lieu de rappeler ici que l'exécution des décisions du directeur des contributions directes statuant au contentieux est strictement conforme à l'exécution des décisions juridictionnelles.

(2) L'agent de recouvrement se borne à certifier « l'émargement sur le rôle du certificat de dégrèvement » par une inscription portée sur le titre et dûment datée et signée par lui.

tés de contrôle, suffisantes en général pour obvier à la fraude. Dans l'ensemble, le décret du 25 juin 1934, portant réforme de la comptabilité publique, n'a pas modifié l'obligation du percepteur d'émarger le rôle « à bref délai », au vu des titres de dégrèvement, qui, d'ordonnances, ont été transformés en certificats (circ. C.P. du 16 décembre 1934). C'est l'émargement du rôle qui constitue l'acte premier et fondamental de la procédure, par laquelle le service de recouvrement mettra le contribuable à même de bénéficier pratiquement du dégrèvement qui lui a été accordé. Tant que cette formalité n'a pas été effectuée, le rôle n'est pas modifié; la preuve formelle de la libération du contribuable n'existe pas encore. Il y a donc le plus grand intérêt à ce que l'émargement du rôle suive, d'aussi près que possible, la décision qui alloue le dégrèvement.

Lors de l'émargement, le comptable pourra se trouver en face de deux situations bien distinctes :

ou bien le contribuable a différé le paiement de l'impôt litigieux et désormais dégrévé.

ou bien le contribuable a payé plus qu'il ne reste devoir, après application du dégrèvement.

Il arrive très fréquemment que le contribuable *aura différé le paiement de l'impôt contesté* ; la vieille règle qui lui était jadis opposée par les agents du recouvrement « payez d'abord, vous serez remboursé ensuite » est pratiquement tombée en désuétude. D'une part, des procédures légales permettent de différer officiellement le paiement de la part contestée d'un impôt (art. 384 et 385 du C.G.I.D.). D'autre part, le service du recouvrement peut, sous sa propre responsabilité, autoriser le redevable à différer le paiement de tout ou partie de l'impôt litigieux. Enfin, toutes les *propositions* des agents d'instruction sont communiquées, à titre de renseignement, au service du recouvrement, qui n'insistera généralement pas

pour obtenir le paiement d'un impôt, qui a toutes chances d'être dégreuvé. Dans cette hypothèse, l'émargement constitue le premier et le dernier acte de la procédure dont s'agit; le redevable est, en vertu de la décision directoriale, libéré du paiement d'un impôt qu'il n'a pas soldé : l'émargement du rôle, qui constate cette libération, remplit le contribuable de ses droits.

En revanche, il pourra arriver qu'un contribuable soit dégreuvé de la totalité ou d'une partie d'un impôt *qu'il a déjà payé*. Le comptable émargera le rôle au vu du certificat de dégrèvement : la recette *fictive* qui résultera de cette opération libérera, à due concurrence, la recette *réelle*, constituée par le paiement. De ce fait, le contribuable acquiert une créance.

Cette créance a toujours pour objet une somme d'argent. Si tous les impôts directs peuvent être acquittés en espèces (1), d'autres modes de paiement peuvent être admis.

Conformément à l'art. 16 de la loi du 14 avril 1819 (C.G.I.D. art. 386), le contribuable peut se libérer, en remettant à l'agent de recouvrement les coupons d'arrérages échus de rentes sur l'Etat (2). D'autre part, certains impôts peuvent être acquittés en nature : il en est ainsi pour la taxe des prestations et la taxe vicinale, dont le produit est affecté à l'entretien des chemins vicinaux (3).

(1) Ou en moyens de paiement représentant des signes monétaires.

(2) Les Bons de la Défense nationale échus sont assimilés à du numéraire.

(3) Chaque chef de famille peut être tenu de fournir un certain nombre de journées de travail, sous certaines conditions d'âge, pour sa propre personne, pour les membres de sa famille résidant avec lui, et pour les animaux de trait ou de selle, voitures attelées,

D'autres impôts, enfin, sont susceptibles d'être soldés par dation au Trésor de valeurs déterminées. Ainsi la loi du 26 octobre 1917 et de nombreuses lois subséquentes ont autorisé le paiement de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre en rentes sur l'Etat (1). Ainsi encore l'art. 28 de la loi du 31 décembre 1936 prévoit que le montant du prélèvement exceptionnel sur les réserves et de la taxe annuelle sur les bénéfices non distribués pourra être acquitté par la remise au Trésor de valeurs admises en paiement des droits de succession (code de l'Enregistrement, art. 135), à l'exclusion des Bons du Trésor, dont l'émission a été autorisée par le décret du 9 juillet 1936 et des titres de l'emprunt de la Défense Nationale, dont l'émission a été autorisée par le décret du 16 décembre 1936.

Dans toutes ces hypothèses, le montant du dégrèvement est toujours apprécié en argent : il n'y a pas lieu à une restitution en nature des valeurs remises en paiement. Exceptionnellement l'art. 60 de la loi du 22 mars 1924 a disposé que « les... dégrèvements, alors même qu'ils auraient fait l'objet d'ordonnancements antérieurs à la présente loi, afférents à des cotes de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, qui auraient été acquittées en tout ou en partie par dation de rentes sur l'Etat, donneraient lieu à restitution aux intéressés, dans la mesure de cette dation, et avec jouissance du jour de l'ordonnancement, des titres du même type et de la même

automobiles, tracteurs, dont il dispose dans la commune. La prestation ainsi imposée en nature est appréciée en argent suivant un tarif de conversion arrêté par le Conseil général, sur les propositions du Conseil d'arrondissement (loi du 21 mai 1836, art. 3 et 4; loi du 10 juillet 1901, art. 7; loi du 31 mai 1903, art. 5).

(1) Cette faculté a été abrogée pour l'avenir par l'art. 55 de la loi du 22 mars 1924,

valeur en rente que ceux donnés en paiement ».

Comment le titulaire de cette créance sera-t-il rempli de ses droits ? Quelles mesures prendra l'agent de recouvrement pour la liquider ?

Cette créance liquide et exigible est susceptible d'être compensée par une dette liquide et exigible du contribuable. Aussi, l'agent de recouvrement recherchera, d'abord, si la somme, disponible entre ses mains, ne peut pas être imputée sur le montant d'un impôt *exigible*, ou sur le montant de frais de poursuites ou autres redevances dont le contribuable lui serait actuellement redevable (IG. de la C.P. 1859, art. 209).

Mais la somme allouée en dégrèvement peut se rapporter à un impôt perçu, soit au profit de l'Etat ou du Trésor, soit au profit de l'une quelconque des collectivités secondaires participant à la fiscalité directe. Dans quelle mesure la créance du contribuable pourra-t-elle être compensée avec un impôt exigible, qui serait perçu au profit d'une collectivité autre que celle, à qui devait revenir l'impôt dégrévé ? Une telle compensation est évidemment possible quand l'impôt dégrévé et l'impôt exigible sont l'un et l'autre recouvrés par l'Etat ou par le Trésor, quelle qu'en soit du reste la collectivité bénéficiaire : le Trésor n'est en effet qu'une entité non distincte de l'Etat (1). Mais, si le dégrèvement se rapporte à une taxe perçue par une collectivité secondaire, pourra-t-on compenser la créance du contribuable avec un impôt recouvré par l'Etat ou le Trésor et réciproquement ? La réponse à cette question ne peut être qu'affirmative. L'agent de recouvrement sera en droit de se considérer comme « tiers détenteur de deniers provenant du contribuable » et pourra opérer la compensation entre la

(1) L. Trotabas « Précis de science et législation financières » 5^e édition, 1933, n° 106.

créance dont s'agit et la dette fiscale, en l'acquit des impôts exigibles recouvrés par le Trésor (1). Bien plus, s'agissant d'effets mobiliers, la créance du contribuable se trouve grevée du privilège dont les impôts directs sont assortis par les articles 399 et 403 du code général. Au surplus, l'emploi de la somme disponible par imputation d'office de son montant à un impôt exigible est admis par le Conseil d'Etat (C.E. 19 mai 1933 *Warmel*, R.O. 6.301, inédit).

Lorsque le versement excédentaire ne peut être imputé, en tout ou en partie, à un autre impôt exigible, le contribuable en obtiendra le remboursement sur les recettes courantes du comptable (Inst. C.P. 1859, art. 212) [2 et 3].

(1) Spécialement, lorsqu'il s'agit d'une taxe communale, le percepteur est la plupart du temps receveur municipal.

(2) Quel que soit le nombre des collectivités, auxquelles se rapportent les opérations effectuées, le percepteur n'a qu'une caisse (décret du 31 mai 1862, art. 21); ce sont les comptes qui permettront ultérieurement d'imputer la recette ou la dépense à chacune d'elles.

(3) Lorsque l'agent de recouvrement avait obtenu d'un tiers, poursuivi mal à propos, le paiement d'un impôt dont il n'était pas responsable, il devait procéder au remboursement de ses deniers personnels : depuis le décret du 25 juin 1934, qui a transféré la prise en charge des rôles d'un compte budgétaire à un compte de Trésorerie, les deniers nécessaires au remboursement sont normalement prélevés sur les recettes courantes; toutefois la responsabilité du comptable pourrait être mise en cause ultérieurement, si l'impôt n'est pas acquitté par le véritable débiteur : les litiges relatifs à la responsabilité du percepteur ne sont pas de la compétence du directeur.

Le caractère impératif des règlements et instructions administratifs, le défaut d'intérêt personnel des comptables à ne pas exécuter ces décisions, la non-intervention des autorités locales dans la procédure suivie pour réaliser pratiquement le dégrèvement au profit du contribuable sont autant de faits qui concourent à rendre rapide et régulière l'exécution des décisions portant décharge ou réduction d'impôt.

S'il arrivait, toutefois, qu'un agent de recouvrement refusât de faire droit au contribuable, on pourrait peut-être soutenir qu'il commettrait une faute personnelle détachable de l'acte administratif, auquel elle se rapporte; de ce fait, il pourrait être poursuivi en dommages-intérêts devant les tribunaux judiciaires par le contribuable lésé. Si l'erreur pouvait être regardée comme une simple faute de service, le contribuable pourrait adresser sa requête en dommages-intérêts au ministre, qui apprécierait, sauf recours au Conseil d'Etat, la suite à donner à une telle demande (1).

Mais il est intéressant de noter que ni le doyen Hauriou dans sa note sous l'arrêt *Fabrègues* (S. 1911. 3. 121), ni mademoiselle Fayolle dans son ouvrage précité, ni M. Boulard dans sa thèse « sur le respect par l'administration active des décisions du Conseil d'Etat statuant au contentieux » (thèse Paris 1932) n'ont relevé un arrêt témoignant d'une incorrection caractérisée de l'administration des contributions directes ou du service du recouvrement, quant à l'exécution des décisions contentieuses. C'est qu'en effet ces administrations ont toujours mis leur point d'honneur administratif à s'exécuter spontanément.

(1) La distinction de la faute personnelle et de la faute de service est de jurisprudence constante. Par ex. : Trib. conflit 31 juillet 1886, *Coley c. Tresca*, S. 1888 3. 30.

ment; elles n'en sont pas venues à ruser, à biaiser, à se défendre contre la juridiction administrative; aucune mauvaise volonté ne s'est insinuée dans leur tenue; elles ne boycottent pas le Conseil d'Etat (1). Et si les décisions du Conseil d'Etat sont ponctuellement exécutées, il en sera de même, a fortiori, des décisions émanant de l'administration elle-même.

(1) Elles ne méritent pas les reproches qu'adressait à d'autres administrations le doyen *Hauriou* dans sa note citée au texte.

CHAPITRE V

INFLUENCE DES DÉCISIONS PORTANT DÉCHARGE OU RÉDUCTION SUR LES COMPTES PROFESSIONNELS ET DOMESTIQUES DES CONTRIBUABLES

Au regard des impôts sur les revenus, le revenu imposable est obtenu par déduction, du revenu brut, d'un certain nombre de charges dont la nature est en principe fixée par la loi ou les règlements en vigueur. Parmi ces charges figurent les impôts directs afférents à l'année qui précède celle de l'imposition (1). Dès lors, toute modification de la quotité des impôts déductibles doit réduire, à due concurrence, la quotité de la déduction.

(1) Les impôts professionnels viennent en atténuation de la base des impôts cédulaires (impôts cédulaires, patente, certaines taxes assimilées). Les impôts qui ne sont pas dus à raison d'une activité professionnelle déterminée (impôt général sur le revenu, impôt foncier, certains impôts ou taxes assimilées) sont déductibles directement de l'ensemble des revenus : d'où il suit que, *directement* ou *indirectement*, la base de l'impôt général sur le revenu est diminuée de tous les impôts ou taxes directs perçus au cours de l'année précédente.

A cet égard, deux hypothèses sont à envisager : ou bien le contribuable aura différé, au-delà des termes normaux d'exigibilité, le paiement de la part litigieuse de l'impôt, soit qu'il ait demandé et obtenu le bénéfice du sursis de paiement, soit qu'un arrangement amiable soit intervenu avec le service du recouvrement ; ou bien le contribuable aura payé la totalité de l'impôt mis en recouvrement.

Dans le premier cas, la part litigieuse de l'impôt n'aura normalement pas été déduite du revenu devant servir de base à l'imposition de l'année qui suit celle à laquelle se rapporte le dégrèvement. Dès lors, le montant de la somme dégravée ne sera pris en compte que *pour ordre* dans la comptabilité professionnelle ou domestique de son bénéficiaire : le dégrèvement, en effet, ne donne pas lieu, d'ailleurs, à ce remboursement indirect que constitue l'imputation d'office du dégrèvement par le service du recouvrement sur le montant d'autres impôts exigibles. Il ne fait qu'aligner, a posteriori, le montant de la dette fiscale et le montant des paiements ; il restera sans influence sur la quotité du revenu imposable de l'année qui suit celle à laquelle il se rapporte.

En revanche, dans le deuxième cas, le contribuable n'aura pas manqué de déduire, du revenu de l'année suivante, la totalité de l'impôt mis en recouvrement et, par hypothèse, intégralement payé : si un dégrèvement vient ultérieurement en réduire le montant, le contribuable bénéficiera d'une déduction abusive, rendue particulièrement apparente, lorsqu'il obtient le remboursement effectif des droits payés à tort.

Il n'a jamais été sérieusement contesté que ce bénéfice ne pouvait être que provisoire, et que l'administration pouvait reprendre le montant des droits omis, afférents au montant du dégrèvement.

Déjà en matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, le Conseil d'Etat a admis que la

détaxe, prévue par les art. 16 et 17 des lois des 1^{er} juillet 1916 et 25 juin 1920, constituait au regard de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux un profit imposable (C.E. 30 avril 1926. X. Leb. p. 432. 3^e esp. et 25 mars 1927. X. Gaz. Pal. 27. 2. 95). Il en a été de même en matière de redevance proportionnelle des mines (1) [C.E. 31 mai 1933, *Cie des Forges de Châtillon, Commentry, Neuves-Maisons*. R.O. 6.011. Leb. p. 588, 1^{re} esp.] et au regard des divers impôts sur les revenus (jurisprudence constante, voir infra p. 216 et suiv.) [2].

Mais au revenu de quelle année doit être rattaché ce profit ?

Le rapportera-t-on au produit net de l'année dont le montant a été réduit à tort par la déduction d'un impôt qui a été dégrevé ultérieurement ? Si on admet cette solution, l'impôt, devant grever le montant du dégrèvement considéré comme un profit, ne peut être mis en recouvrement que dans le délai de reprise; ce délai prend fin à l'expiration de la troisième année qui suit celle, au titre de laquelle l'impôt a été émis sur la base de ce produit net. Si la décision, portant décharge ou réduction, intervient après l'expiration du délai de reprise, le montant du dégrèvement échappe définitivement à l'impôt (3).

(1) La redevance proportionnelle des mines a été supprimée par le décret-loi du 20 juillet 1934.

(2) Toutefois un projet de loi, tendant à exonérer d'impôts le montant des dégrèvements accordés en exécution de la loi du 16 avril 1930, a été discuté et disjoint en 1931 par la Chambre des députés (débats du 9 mars 1931. p. 1.765 et 1766).

(3) On a pu soutenir également, en raison de la technique spéciale de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, que le montant de la détaxe constituait un profit, qui devait

Le rapportera-t-on, au contraire, au produit net de l'année, au cours de laquelle le dégrèvement a été mis à la disposition du contribuable ? Dans cette nouvelle hypothèse, l'administration dispose, pour en imposer le montant, d'un délai de reprise qui ne prend fin qu'à l'expiration de la troisième année qui suit celle, au cours de laquelle le dégrèvement a été mis à la disposition du contribuable.

Cette question a donné lieu à un conflit de doctrine entre le Conseil d'Etat et l'administration, conflit qui a été résolu au profit de cette dernière par le décret-loi du 20 juillet 1934. Les solutions proposées ou admises varient selon la nature de l'impôt, auquel se rapportent les dégrèvements.

En matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, la question a pris une valeur particulière, d'abord en raison de la fréquente importance des chiffres en cause (1), mais surtout, en raison des atténuations spéciales qui ont été édictées par l'art. 9 de la

être rapporté aux années dont le déficit *par rapport au bénéfice normal* avait motivé le dégrèvement (analyse de la demande du contribuable dans l'arrêt du Conseil d'Etat du 25 mars 1927 déjà cité, Gaz. Pal. 1927. 2. 95). A cette époque, où le report déficitaire n'était pas admis en matière d'impôt sur les B.I.C., si le déficit de l'entreprise n'était pas seulement *relatif* (par rapport au bénéfice normal) mais *absolu*, cette thèse aurait abouti à faire venir le montant du dégrèvement en atténuation du déficit dont s'agit : il n'aurait, dès lors, été grevé effectivement de l'impôt que dans la mesure où il aurait excédé le montant du déficit. Le Conseil d'Etat a, du reste, rejeté cette prétention.

(1) Ainsi le montant de la détaxe sur la contribution sur les bénéfices de guerre atteignait souvent des chiffres considérables : dans l'arrêt du 25 mars 1927 précité il s'agissait d'une somme de 193.874 frs mise à la disposition du contribuable en 1919.

loi du 16 avril 1930; l'allocation de ces dégrèvements extraordinaires n'avait pu être prévue par leurs bénéficiaires qui avaient, le plus souvent, comptabilisé et acquitté le montant des impositions supplémentaires, mises régulièrement à leur charge, conformément à la législation antérieure. Le législateur n'a, du reste, pas admis la proposition, qui lui était soumise, d'exonérer d'impôt le montant des dégrèvements dont s'agit (1). Or, les réductions ainsi accordées se rapportaient très fréquemment à des exercices, pour lesquels le droit de reprise de l'administration était depuis longtemps prescrit. L'administration prétendait, dans l'intérêt du Trésor, que leur montant devait être rattaché au bénéfice de l'exercice au cours duquel elles avaient été ordonnancées.

Telle est bien la position qu'elle a prise, soit dans le Bulletin officiel des contributions directes (1931, p. 42, 3^e col.), où elle prescrit de rattacher au bénéfice de 1930, le montant des dégrèvements ordonnancés en cette même année, soit dans une réponse ministérielle du 11 août 1931 (rép. à M. A. Marie, député, J.O. du 11 août 1931, déb. Ch. p. 3.755). Or, le Conseil d'Etat a formellement condamné la thèse administrative dans un arrêt fortement motivé du 8 avril 1932 (Gaz. Pal. 32. 1. 932. R.O. 5.784). Il affirme, dans les considérants dudit arrêt, que
« les impôts directs sont une charge de l'année au titre
« de laquelle ils ont été établis, quelles que soient les
« dates de mise en recouvrement ou de paiement; que,
« dès lors, si, sur ces impôts, des dégrèvements sont
« obtenus, ils diminuent les charges de l'exercice, au
« titre duquel ils ont été établis ou perçus et augmen-
« tent les bénéfices de cet exercice; que ce surcroît de
« bénéfice d'un exercice déterminé ne peut, en vertu
« de l'article 2 de la loi du 31 juillet 1917, être imposé

(1) Voir supra p. 215, note 2.

« le cas échéant que par voie de rôle supplémentaire
« émis au titre de l'année suivant l'exercice » (1).

(1) La même thèse est par ailleurs affirmée par le Conseil d'Etat en matière de redevance proportionnelle des mines (arr. du 31 mai 1933 *Cie des Forges de Chatillon Commentry et Neuves-Maisons*. R.O. 6.011. Leb. p. 588 1^{re} esp.).

De cette jurisprudence le Conseil d'Etat tire toutes les conséquences. C'est ainsi qu'il a jugé, en vertu du même principe, que le montant de l'impôt B.I.C. devait être déduit du bénéfice de l'année, au titre de laquelle il est établi et au cours de laquelle il aurait dû être normalement émis (C.E. 1 mars 1929. Bull. Dup. 1929. p. 517 ou C.E. 12 janvier 1933. R.O. 5.945. Bull. Dup. 1933. p. 148).

Cette jurisprudence a été du reste infirmée par le décret-loi du 20 juillet 1934 (art. 7, 4^o du C.G.I.D.).

C'est ainsi encore que la Haute-Assemblée refuse au contribuable le droit de constituer, sur les bénéfices de l'exercice en cours, une provision destinée à faire face au paiement de l'impôt, qui grèvera ces mêmes bénéfices, au titre de l'année suivante; l'administration, de son côté, reconnaît au contribuable cette faculté et ne conforme pas sa doctrine, sur ce point plus libérale que celle du Conseil d'Etat, à cette règle jurisprudentielle. La position que l'administration a prise, à cet égard, dans une circulaire du 27 mars 1929, n^o 2027, a été critiquée, en toute occasion, par le Conseil d'Etat qui, fidèle à sa jurisprudence constante, dans un arrêt du 28 avril 1934 (Gaz. Pal. 34. 2. 198), refuse encore au contribuable la faculté de se constituer une telle provision. L'administration n'en maintient pas moins sa position primitive; pour ce faire, elle s'appuie sur l'art 7, 5^o du C.G.I.D., et considère que les provisions de l'espèce sont déductibles, en tant que destinées à faire face à des charges nettement précisées (circ. 2.080 du 28 déc. 1934. p. 20 et 21). Ce point de vue semble contrevenir à l'art. 7, 4^o, du même Code, qui déclare déductibles « les impôts mis en recouvrement au cours de l'exercice ». Il ne semble pas que la nou-

Pour sauvegarder l'intérêt du Trésor lésé par cette jurisprudence, l'art. 7, 4^e du C.G.I.D. (décret du 20 juillet 1934) décide que le montant des dégrèvements relatifs à tous impôts professionnels entre désormais dans les recettes de l'exercice, au cours duquel l'exploitant est avisé de leur ordonnancement. La rédaction de ce texte n'est pas en harmonie avec les dispositions du décret-loi du 25 juin 1934 portant réforme de la comptabilité publique : nous avons vu, en effet, que les dégrèvements ne sont plus ordonnancés, depuis qu'ils ne s'imputent plus sur un compte budgétaire (1). Si l'on remarque que le fait de la décision portant décharge ou réduction, sa notification au contribuable, et son exécution par le service de l'assiette sont des opérations sensiblement concomitantes, il serait plus exact de libeller ainsi cet article : si des dégrèvements sont ultérieurement accordés sur ces impôts, leur montant entre dans les recettes de l'exercice au cours duquel il a *été mis à la disposition* de l'exploitant.

En ce qui concerne l'impôt général sur le revenu, la doctrine administrative et la jurisprudence sont d'accord. De la définition légale du revenu global passible

velle rédaction des textes législatifs soit susceptible de faire revenir le Conseil d'Etat sur sa jurisprudence antérieure et qu'il n'admettrait pas davantage les contribuables à revendiquer, devant lui, le bénéfice d'une telle déduction. Cette question présente un intérêt actuel, au point de vue du prélèvement exceptionnel sur les réserves (loi du 31 décembre 1936, art 23 et suiv.) : en effet, la provision constituée sur les bénéfices de 1935, pour faire face à l'impôt, qui devra être établi en 1936 à raison de ces mêmes bénéfices, pourrait ne pas être considérée, à s'en tenir à la jurisprudence, comme une provision déductible et venir s'ajouter, à ce titre, au montant des réserves passibles du prélèvement exceptionnel.

(1) Voir supra p. 143.

de l'impôt général (C.G.I.D. art. 109), le Conseil d'Etat tire cette conséquence que le montant des dégrèvements, relatifs à des impôts et taxes non professionnels et déductibles à ce titre du revenu global, est un revenu mis à la disposition du contribuable à qui il est remboursé : de ce fait, ce revenu doit être grevé de l'impôt général, établi au titre de l'année suivante (C.E. 21 juillet 1933. R.O. 6.026, Leb. p. 835 et 19 juillet 1937, req. 56.832. R.O. 17° vol.). La doctrine administrative est, en principe, conforme sur ce point à la jurisprudence. Toutefois l'art. 109 du Code général décide que le montant du dégrèvement doit être rapporté au revenu de l'année, au cours de laquelle le contribuable est avisé de son ordonnancement. A l'égard de cet article, la même observation s'impose que celle qui a été formulée, à propos de l'art. 7, 4°, précité. Les dégrèvements ne sont plus aujourd'hui ordonnancés. Il serait conforme à la notion légale et jurisprudentielle de revenu global et aux règles actuelles de la comptabilité publique de rédiger cet article de la façon suivante : si des dégrèvements sont ultérieurement accordés sur ces impôts, leur montant est rapporté aux revenus de l'année, au cours de laquelle *il est mis à la disposition* du contribuable.

Par ailleurs, le décret-loi du 20 juillet 1934 (C.G.I.D. art. 109, 3°) a décidé que le montant des majorations pour défaut ou inexactitude de déclaration et relatives à des impôts non professionnels ne serait plus déductible des revenus de l'année suivante. Dès lors, le montant des dégrèvements portant sur ces majorations ne devra pas être rapporté aux revenus de l'année, au cours de laquelle le contribuable aura été avisé de son « ordonnancement ». Que le montant de ces majorations ait été ou non acquitté, il ne pourra s'agir en l'espèce que d'un dégrèvement pour ordre, sans influence sur l'assiette de l'impôt.

Au regard des autres impôts cédulaires, la question du rattachement à une année donnée des dégrèvements relatifs à des impôts professionnels et déductibles à ce titre du revenu net devant servir de base à l'imposition, n'a fait l'objet d'aucune solution légale, administrative ou jurisprudentielle.

En ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices agricoles, lorsque la détermination de la base de l'imposition est effectuée selon le mode réel (C.G.I.D. art 52 à 54 tels qu'ils ont été modifiés par la loi du 31 décembre 1936), de même qu'en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, le montant des dégrèvements devra être rapporté aux recettes de l'année, au cours de laquelle il a été mis à la disposition du contribuable : en effet, dans l'un et l'autre cas, le revenu net est égal à l'excédent des recettes *totales* sur les dépenses professionnelles supportées au cours de la même année (I.G. du 31 décembre 1928, p. 111 et 173).

En ce qui concerne l'impôt sur le salaire, la solution semble devoir être différente. Il ressort, en effet, de l'article 63 du Code général que l'impôt est dû, chaque année, à raison des traitements et salaires, pensions et rentes viagères, dont les intéressés ont bénéficié au cours de l'année précédente, sous déduction de différentes charges, parmi lesquelles figure l'impôt cédulaire de l'année précédente. Or, le montant d'un dégrèvement ne peut être considéré comme un salaire; de ce fait, il ne peut être rattaché à l'année, au cours de laquelle il a été mis à la disposition du contribuable. Il doit, dès lors, être rattaché aux revenus de l'année, au titre de laquelle l'impôt dégrévé avait été émis. Il convient d'ailleurs de noter qu'il serait contraire au texte précité d'imputer, par compensation, le montant du dégrèvement sur le montant de l'impôt, qui doit venir régulièrement en déduction du salaire de l'année sui-

vante : le contribuable a droit, en effet, légalement, à la déduction de l'impôt afférent à l'année précédente (1).

On peut dire qu'à l'exception de l'impôt sur les salaires, traitements, pensions et rentes viagères, le montant des dégrèvements relatifs à des impôts dont le contribuable a acquitté la totalité, constitue un élément du produit brut de l'année, au cours de laquelle il a été mis à la disposition de son bénéficiaire.

(1) Aux termes de l'art. 63 du C.G.I.D., l'impôt déductible du revenu brut d'une année donnée est l'impôt afférent à l'année précédente, que le paiement en ait ou non été effectué (Voir supra p. 221). D'où il suit que, même si le contribuable a différé le paiement de la partie litigieuse de l'impôt, il aura droit de déduire la totalité de l'impôt mis en recouvrement, dès lors que la décision portant décharge ou réduction ne lui a pas été notifiée, au moment où il rédige sa déclaration dans les deux premiers mois de l'année suivante. Le montant du dégrèvement intervenu après cette date ne pourra être grevé d'impôt que par la voie d'un rôle supplémentaire, émis dans le délai de reprise.

TROISIÈME PARTIE

Les décisions administratives
intervenant sur les procédures
purement gracieuses

GÉNÉRALITÉS

La remise totale ou partielle de toute somme mise à la charge d'un contribuable, dès lors qu'elle a pour origine la fiscalité directe (1), qu'il s'agisse de droits simples, de pénalités, d'amendes fiscales prononcées par le Conseil de Préfecture ou par le directeur des contributions directes, de frais de poursuites, de majorations pour paiement tardif, peut être accordée au contribua-

(1) En ce qui concerne les impôts dont l'assiette est confiée aux administrations de l'enregistrement et des contributions indirectes, il n'existe pas de procédure semblable. Aucun dégrèvement, s'il ne repose pas sur des motifs tenant à la stricte légalité, ne peut être accordé sur les impôts dont s'agit. Toutefois, l'administration des contributions indirectes peut transiger (voir Renauteau : De la transaction en matière de contributions indirectes. Thèse Nancy 1933). L'administration des contributions indirectes et l'administration de l'enregistrement peuvent accorder des remises sur pénalités,

ble sur requête préalable (1) et même d'office (2), pour des motifs fondés *en équité* et non *en droit*. Les procédures dont s'agit relèvent d'une pratique administrative aujourd'hui légalisée (C.G.I.D. art. 378 [3]). Il est admis actuellement que les remises et modérations peuvent porter sur tous les impôts ou taxes relevant de la fiscalité directe, quelle qu'en soit la collectivité bénéficiaire, que l'impôt ou taxe envisagés aient été assortis, ou non, par la loi d'un fonds de non valeurs (I.G. du 10 décembre 1935, art. 346, solution implicite). La nature de l'impôt qui fait l'objet de la requête n'a aucune influence sur la qualité de l'autorité compétente pour se prononcer (4).

(1) La question de savoir si la requête du contribuable constitue une demande en décharge ou réduction ou une demande en remise et modération est réglée par le directeur des contributions directes, qui reçoit les unes et les autres. Il les distribue, après un examen sommaire, entre les deux ordres de procédures. Les tribunaux administratifs sont, du reste, compétents pour contrôler les décisions de l'espèce (Voir C.E. 7 août 1852, *Batelier*, p. 363 et du 7 août 1865, *Chausson* p. 740). Rien ne s'oppose du reste à ce que la même demande soit considérée comme relevant à la fois des deux ordres de procédures : mais elle sera examinée d'abord au point de vue « contentieux ».

(2) I.G. du 10 décembre 1935, art. 384 et suivants.

(3) Voir introduction p. 10.

(4) Il n'en a pas toujours été ainsi : diverses solutions administratives décidaient que lorsqu'une taxe n'était pas assortie d'un fonds de non valeurs, quelle qu'en soit du reste la collectivité bénéficiaire, aucune remise ou modération ne pouvait être accordée. Plus tard, lorsque cette faculté a été reconnue, le soin de statuer sur les demandes de l'espèce a été confié aux autorités décentralisées en ce qui concerne les taxes perçues à leur profit

Les décisions de l'espèce ont pour caractéristiques essentielles d'émaner d'agents administratifs, et de ne pouvoir être déférées au *juge fiscal*.

Par ailleurs, la loi a conféré aux seules autorités administratives le pouvoir de se prononcer sur le mérite de certaines requêtes, par lesquelles le contribuable revendique le bénéfice de certaines dispositions légales (demandes pour perte de revenus fonciers).

Enfin, la procédure en remise et modération est utilisée pour relever les comptables du Trésor de la responsabilité qui leur incombe au regard du recouvrement des impôts, consignés dans les rôles dont ils ont pris la charge.

Le directeur des contributions directes, qui est l'agent administratif compétent en droit commun pour statuer en premier ressort sur les demandes en décharge ou réduction, n'a qu'exceptionnellement compétence pour accorder des remises et modérations.

Traditionnellement, ce pouvoir est conféré au préfet et au ministre statuant au deuxième degré, sur pourvoi

exclusif (conseil général, conseil municipal). C'est ainsi qu'on a pu voir le Conseil d'Etat renvoyer pour décision certaines requêtes, qui lui étaient présentées et qui touchaient à des taxes communales, au conseil municipal (C.E. 14 juin 1864, *Collé*. Leb. p. 556) statuant sous réserve de « l'approbation de l'autorité supérieure » (Sol. du min. fin. du 6 décembre 1880, arr. de la Cour des comptes du 15 janvier 1879 rapportés au *Mémorial des percepteurs*, éd. 1882 p. 447). Aujourd'hui, le préfet est seul compétent pour statuer au premier degré, sur les demandes de l'espèce.

En lui-même, l'impôt direct ne peut avoir le caractère d'une pénalité; d'où il suit, par exemple, que si, au regard de la redevance pour l'emploi obligatoire des mutilés, il est possible d'accorder une remise gracieuse au contribuable qui est hors d'état de se libérer, il n'en sera pas de même, si le redevable ne fait qu'exciper de sa bonne foi ou de circonstances fortuites pour tenter d'éluder le paiement de l'impôt.

du contribuable ou de l'administration (C.G.I.D. art. 378). Cependant le directeur des contributions directes, peut, à concurrence de 10.000 francs, prononcer des remises sur les amendes fiscales édictées par le Conseil de Préfecture (décret du 2 juillet 1935) ou par lui-même (décret-loi du 8 juillet 1937, article 5 et du 25 août 1937, article 1^{er}). De même, le directeur de la comptabilité publique peut, à concurrence de la même somme, accorder des remises gracieuses sur les frais de poursuites ou majorations pour paiement tardif. Quand le dégrèvement envisagé excède 10.000 frs, la décision appartient au ministre qui statue, après avis du comité des remises et transactions, en premier et dernier ressort.

C'est à l'étude des décisions des agents administratifs portant remise ou modération, que nous consacrerons les développements qui vont suivre. Pour ce faire, nous adopterons le plan déjà suivi pour l'étude des décisions portant décharge ou réduction (1).

(1) Désormais, nous passerons sous silence la procédure d'office qui ne présente, en la matière, aucune particularité notable. Qu'il nous suffise de rappeler que le recours à cette procédure est limité par l'Inst. gén. du 10 décembre 1935 :

Quant à son objet : elle ne peut porter que sur l'impôt sur le salaire, sur les contributions mobilière et des patentes, et sur les taxes communales.

Quant à son montant : elle ne peut intervenir « que sur des « cotes ne dépassant pas un chiffre annuellement fixé par le directeur général, après avis du conseil d'administration et établies « dans des communes désignées dans les mêmes conditions ».

Quant à la qualité du contribuable aucune mesure gracieuse ne peut intervenir d'office en faveur des personnes morales.

Par ailleurs, l'octroi d'un dégrèvement gracieux, par la voie d'office, est expressément subordonné à l'avis du maire, qu'il s'agisse de la contribution mobilière ou des patentes, ou d'une taxe communale.

CHAPITRE I

DU POUVOIR DES AGENTS ADMINISTRATIFS STATUANT SUR LES PROCÉDURES PUREMENT GRACIEUSES

SECTION I

De la nature du pouvoir des agents administratifs statuant en matière de remise et modération

La nature du pouvoir des agents administratifs, statuant en matière de remise et modération, varie avec la nature même de la demande.

Si le contribuable ne revendique pas le bénéfice d'une disposition légale, s'il se borne à faire valoir des motifs tenant à son état de gêne ou d'indigence, qui l'empêchent d'acquitter le montant *d'un impôt, par ailleurs, régulièrement établi*, l'agent de décision apprécie subjectivement le mérite de la requête ; il met en œuvre un pouvoir purement discrétionnaire.

Si le contribuable, en raison de circonstances atténuantes (force majeure, maladie, méconnaissance de ses obligations légales, bonne foi...) demande qu'il lui soit fait remise de pénalités ou majorations, qui lui ont été, par ailleurs, légalement appliquées, l'agent de décision met en œuvre un pouvoir, qui se rattache au droit de grâce, dont dispose constitutionnellement le Président de la République (loi du 25 février 1875, art. 3.).

La demande peut aussi émaner d'un comptable, responsable du recouvrement de l'impôt, lorsque les moyens

de droit dont ils disposent ont échoué, devant la mauvaise situation du contribuable ou devant l'inexistence ou la disparition des biens, dont la vente, après saisie, aurait pu le couvrir. Ce faisant, le comptable ne fait pratiquement que se substituer au contribuable négligent, qui n'a pas cru utile de présenter lui-même une demande en remise. L'agent de décision, appelé à se prononcer sur une telle requête, met en œuvre un pouvoir qui n'affecte ni la quotité ni l'exigibilité de l'impôt : ce pouvoir relève des règles internes qui régissent la comptabilité publique, et, spécialement, la responsabilité des comptables.

Dans ces trois hypothèses, il s'agit d'un pouvoir d'essence discrétionnaire, dont l'exercice doit échapper entièrement au contrôle du juge. Il peut en être tout autrement, quand le requérant ne sollicite plus une faveur, mais revendique le bénéfice d'une disposition légale : cette hypothèse est réalisée, quand il s'agit de demandes en remise pour perte de revenu foncier.

La loi du 15 septembre 1807 dispose dans son article 37 (1) que des remises et modérations peuvent être accordées sur l'impôt foncier, lorsque des événements extraordinaires (perte du fonds, cataclysmes atmosphériques, épizooties, sinistres divers) font perdre aux propriétaires fonciers tout ou partie de leur revenu annuel.

En ce qui concerne l'impôt foncier sur les propriétés non bâties, ces demandes, bien que fondées en texte, ont toujours été tenues pour purement « gracieuses » tant pour leur présentation que pour la décision à intervenir (2). Elles peuvent être considérées comme relevant

(1) C.G.I.D. art. 218 et 219.

(2) Il faut toutefois signaler que les demandes de l'espèce ne sont recevables que dans certains délais, discrétionnairement fixés par le pouvoir exécutif; qu'elles peuvent être individuelles

de l'humanité et de la bienfaisance, encore que la compétence des agents de décision soit liée, dès qu'ils ont reconnu l'exactitude du fait invoqué.

En ce qui concerne l'impôt foncier sur les propriétés bâties, la perte du revenu d'une année peut provenir de la vacance de l'immeuble d'habitation, du chômage d'une usine, de la démolition volontaire ou accidentelle en cours d'année. A l'égard des immeubles d'habitation, l'article 35 de la loi du 8 août 1885 dispose que la vacance ne peut donner lieu à remise ou modération que si l'inhabitation a duré une année au moins. Cette disposition ne touchant pas la question du chômage d'usine, la durée du chômage, pouvant donner lieu à remise gracieuse, est restée fixée à trois mois, comme en avait précédemment décidé le ministre.

Qu'il s'agisse de vacance de maison d'habitation ou de chômage d'usine, la compétence exclusive des autorités administratives pour se prononcer sur de telles demandes a toujours été affirmée par le Conseil d'Etat (1).

En revanche, en ce qui concerne les demandes en remise et modération pour démolition volontaire ou accidentelle en cours d'année, le Conseil d'Etat, prenant texte de la loi du 15 septembre 1807 (art. 38, 1^{er} al.), s'est

ou collectives, et que le défaut d'assurance contre la grêle entraîne, à compter du 1^{er} avril 1937, la privation du droit à toute remise d'impôt pour perte de récolte du fait de la grêle (loi du 31 mars 1932, art. 134 et 135). Par ailleurs les constatations auxquelles elles donnent lieu servent fréquemment de base à l'attribution de secours sur les fonds spéciaux mis à la disposition du ministre de l'agriculture. Ces secours sont complètement indépendants des dégrèvements d'ordre fiscal (voir infra p. 250 et 273).

(1) C.E. 8 décembre 1857, *Lemarié*. R.O. 582. Leb. p. 770.

reconnu longtemps compétent (1). Il tenait les requêtes de l'espèce pour des demandes en décharge ou réduction. Ce n'est qu'à la suite d'un revirement de jurisprudence, qui apparaît pour la première fois dans un arrêt *Perchain*, du 22 juin 1848 (circ. du 9 avril 1849. n° 202. Leb. p. 404) et qui devient définitif à partir d'un arrêt *Zeder*, du 11 janvier 1853 (Leb. p. 66), que le Conseil d'Etat oppose son incompétence et refuse de se prononcer sur les demandes de l'espèce. Le contribuable fonde sa prétention sur des faits postérieurs au premier janvier de l'année de l'imposition : le principe de l'annualité de l'impôt est mis en échec par la reconnaissance de son droit, qui ne saurait être « prononcée par le Conseil d'Etat statuant au contentieux ».

Mais pour l'administration, qui réglemente souverainement leur procédure, ces demandes ont toujours eu une place spéciale parmi les procédures gracieuses. L'administration a toujours, en effet, considéré que les dispositions légales, qui les prévoyaient, conféraient au contribuable un droit au dégrèvement, dès lors que les conditions de fait étaient remplies. C'est ainsi que la circulaire du 14 février 1872, n° 507 expose que ces réclamations « entrent plutôt dans la catégorie des demandes « en décharge ou réduction, car elles aboutissent à un « dégrèvement qui ne peut être qu'indépendant des « facultés du contribuable » (2) ; de ce fait, les deman-

(1) C.E. 1^{er} novembre 1838, *Bougarel*. Leb. p. 582; C.E. 5 février 1841. *Dessaigne*. Leb. p. 41; C.E. 24 mars 1849 et 9 avril 1849, *Guest*. Leb. p. 177 et 228.

(2) L'administration était d'autant plus portée à adopter cette attitude qu'une loi du 28 juin 1833 (art. 5), permettait dans certaines conditions de porter l'instance devant le Conseil de Préfecture : cette disposition législative a aujourd'hui disparu, mais le point de vue de l'administration n'a pas varié.

des en remise pour vacance d'immeuble, chômage d'usine, pour démolition volontaire ou accidentelle en cours d'année sont assujetties, par décisions ministérielles, à toutes les règles touchant la présentation des demandes en décharge et réduction, dont elles ne diffèrent que par la qualité administrative de l'agent de décision. Les personnes morales, comme les personnes physiques, peuvent bénéficier des dégrèvements, qu'elles peuvent motiver, ce qui est dérogoire au droit commun (1). En bref, toutes les règles touchant les demandes de l'espèce ont été orientées par l'administration vers la reconnaissance d'un droit conféré par la loi au contribuable.

Il a pu paraître anormal qu'un droit strict, prévu, sinon aménagé, par la loi elle-même, soit sanctionné par une décision administrative qui a les apparences d'une décision juridictionnelle.

On a pu suggérer que cet état de chose était une survivance de ce ministre juge (2), que le Conseil d'Etat a combattu, en tous domaines, avec une vigilante opiniâtreté, et tout particulièrement dans le domaine fiscal.

Il est vrai que dans un arrêt du 12 juin 1936 (*de Crozals et Delpon de Vaux*. S. 1936. 3. 84 et la note), le Conseil d'Etat refuse au contribuable la revendication d'un droit en cette matière. et, partant, il dénie tout caractère juridictionnel à la décision du ministre (3).

Selon les considérants de cet arrêt, les dispositions législatives, qui sont la base de ces procédures, ne sont qu'une limitation au pouvoir du ministre d'accorder des remises

(1) Voir infra p. 240.

(2) L. Trotabas : Extrait des Mélanges P. Negulesco (p. 9) op. cit.

(3) Jurisp. confirmée par un arr. du C.E. du 10 février 1937, *la Jeanne-d'Arc* (R.O. 17^e vol.).

et modérations dans les hypothèses prévues; mais elles ne confèrent au contribuable aucun droit, que le ministre satisferait par une décision d'apparence juridictionnelle. En l'espèce, le Conseil d'Etat ne s'est pas refusé à apprécier la légalité de la décision ministérielle, qui lui était déférée par la voie de l'*excès de pouvoir* : il a soumis les motifs de rejet, invoqués par le ministre, à un examen critique. Mais le ministre n'est jamais obligé de motiver ses décisions (C.E. 19 juin 1935. X. R.O. 6.211. Leb. p. 685) ; le Conseil d'Etat admet donc que le ministre a, en la matière, un pouvoir discrétionnaire, qui ne relève que du contrôle de légalité par la voie de l'*excès de pouvoir*, sur lequel le juge n'a aucune prise, s'il plaît au ministre de ne pas motiver sa décision (1).

L'argumentation, qui est à la base de cette décision n'est pas très convaincante : il semble que le Conseil d'Etat a eu surtout en vue de porter une nouvelle atteinte à la théorie du ministre juge. En réalité, la loi du 8 août 1885, qui fixe à un an la durée minimum de l'inhabitation, pour que celle-ci ouvre le droit à dégrèvement, apparaît bien plus comme une fixation du droit des contribuables contre l'arbitraire administratif que comme une limitation du pouvoir du ministre. Cette limitation serait d'ailleurs purement théorique, puisque le ministre dispose du pouvoir, incontestablement discrétionnaire celui-ci, d'accorder des remises pour gêne ou indigence en toutes circonstances. Ainsi, les dispositions léga-

(1) Cette jurisprudence peut être utilement mise en parallèle avec celle que le Conseil d'Etat a élaborée pour l'application des lois du 9 mars 1918, portant remise d'impôts pour perte de loyers pendant la guerre (C.E. *Roubier*, 8 juillet 1921. Leb. p. 675 ou *Berthé*, 29 déc. 1931. Leb. p. 1116) et du 31 mars 1919 portant remise d'impôts aux mobilisés : C.E. *Eclancher* du 8 déc. 1922. p. 916).

les, dont s'agit, n'ont d'autre but que de conférer au contribuable un minimum de droit, que le ministre a l'*obligation* de satisfaire : si les conditions légales ne sont pas remplies, il appartiendra discrétionnairement au ministre d'apprécier, si les circonstances invoquées par le contribuable ne sont pas de nature à le faire bénéficier d'un *dégrèvement de faveur* (1).

Dès lors, c'est bien un droit, que la loi confère au contribuable et que sanctionne une décision, qui se rapproche étrangement d'une décision juridictionnelle.

En réalité, si ces demandes en atténuation d'impôt foncier ont été laissées à la discrétion d'agents administratifs, ce n'est pas tant en vertu de l'annualité de l'impôt, argument mis en avant par le Conseil d'état, que pour des raisons d'ordre purement pratique qui touchent à l'imputation des dégrèvements. Il suffit de remarquer que déjà la loi du 15 avril 1844, art. 23, en disposant « qu'au cas de fermeture en cours d'année de l'établissement, à la suite du décès ou de la faillite du patentable, l'impôt ne serait dû que pour le passé ou le mois courant », apportait au principe de l'annualité de l'impôt la même entorse que les demandes pour perte de revenu foncier par vacance, chômage, ou démolition d'immeuble en cours d'année. Or, il n'a jamais été contesté

(1) Pratiquement, cette limitation est sans valeur : en effet, le Conseil d'Etat ne saurait être saisi d'une requête contre une décision du ministre qui accorderait un dégrèvement ne répondant pas aux conditions restrictives légalement définies. Le contribuable qui aura bénéficié d'un dégrèvement de faveur se gardera de soumettre la décision au Conseil d'Etat. La seule opposition pourrait venir des collectivités secondaires participant à l'impôt foncier : or, elles ne supportent pas la charge de ces dégrèvements (voir infra p. 272) et seraient sans intérêt à déférer la décision au Conseil d'Etat.

par le Conseil d'Etat, que la procédure ouverte par la loi du 25 avril 1844 est une demande en « *réduction* » (1). C'est donc qu'il faut chercher ailleurs les raisons de l'anomalie apparente, qui ont fait attribuer les demandes pour perte de revenu foncier à la « *juridiction gracieuse* » alors qu'elles devraient normalement ressortir à la « *juridiction contentieuse* » (2).

Si on considère que l'impôt foncier a été un impôt de répartition, depuis sa création jusqu'aux lois du 8 août 1890 et du 29 mars 1914, alors que la patente a toujours été un impôt de quotité, et si, d'autre part, on observe que l'imputation des dégrèvements est différente, suivant qu'il s'agit d'un impôt de répartition ou d'un impôt de quotité, il apparaîtra que les demandes, dont s'agit, ont été logiquement rangées parmi les procédures purement gracieuses. Cette solution permettait, tout en sauvegardant accessoirement l'intégrité du principe de l'annualité de l'impôt, de donner à l'imputation des dégrèvements, à provenir de ces procédures, l'orientation voulue par le législateur (3).

(1) Stricto sensu. Voir arr. C.E. *Morin*, 13 avril 1853. Leb. p. 446.

(2) Selon la terminologie administrative, traditionnellement employée depuis 1807.

(3) A l'appui de cette thèse, on remarquera que l'article 31 de la loi du 8 août 1890 a pu obtenir le même résultat par un autre moyen, qui est, lui aussi, dérogaire au droit commun. Elle a décidé que le montant des dégrèvements d'office, alloués sur la contribution mobilière aux pères et mères de 7 enfants mineurs, seraient imputés sur le fonds de non valeurs et comme tels supportés par l'Etat (C.G.I.D. art. 246 et 314). Ce procédé est anormal, car le montant des décharges et réductions, afférentes à un impôt de répartition vient, en règle générale, en réimposition.

Nous avons vu (1) que les décharges et réductions portant sur des impôts de *répartition* sont réimposées l'année suivante, par addition de leur montant au contingent communal, tandis que les décharges et réductions portant sur des impôts de *quotité*, sont imputées sur les centimes pour non valeurs, dont sont assortis les anciennes contributions directes.

Par ailleurs, nous verrons ultérieurement (2) que les remises et modérations sont toujours imputées sur les centimes pour non valeurs, qu'elles se rapportent à des impôts de répartition ou à des impôts de quotité.

Dans la première hypothèse, le montant des dégrèvements est supporté, l'année suivante, par les contribuables de la commune. Dans la deuxième hypothèse, c'est l'Etat qui en assume définitivement la charge.

En vertu de ces principes, si les dégrèvements pour vacance, chômage, démolition d'immeuble en cours d'année avaient été considérés comme des décharges ou réductions, à cette époque où l'impôt foncier était encore un impôt de répartition, leur montant aurait été remis, l'année suivante, à la charge des communes intéressées, et payé, en définitive, par leurs habitants. Dans les communes rurales, cette charge supplémentaire n'eût pas manqué d'être mal accueillie par les propriétaires intéressés. Bien plus, sous le régime de l'arrêté du 24 floréal an VIII, le montant des décharges et réductions n'était pas avancé par le fonds de non valeurs, en attendant la réimposition (3) : les contribuables devaient payer l'impôt,

(1) Voir supra p. 176 et suiv.

(2) Voir infra p. 271.

(3) Ce n'est qu'en 1884 qu'il fut décidé que le fonds de non valeurs avancerait le montant des réimpositions.

même s'il n'était pas dû (1) : il ne leur était remboursé que lorsque le permettait la récupération des dégrèvements par les réimpositions comprises dans les rôles de l'année suivante. Dans ces conditions, les contribuables sinistrés ou subissant une lourde perte de revenus, par suite du chômage de leur usine ou la vacance de leur immeuble, auraient eu à acquitter l'impôt de l'année en cours, malgré le dégrèvement auquel ils pouvaient prétendre : or, ce paiement n'aurait pas manqué de les « gêner » dans de telles circonstances. L'année suivante, ils auraient bien touché le montant du dégrèvement, qui leur avait été consenti, mais, leur impôt de cette nouvelle année aurait été majoré de leur part de réimposition. Eu égard aux termes d'exigibilité, alors en vigueur, ils n'auraient même pas bénéficié d'un sursis de paiement ! L'avantage consenti par la loi aurait été fortement réduit, sinon négatif (2). Telle n'était pas la volonté du législateur. Aussi a-t-il évité ce résultat fâcheux, en dérogeant au droit commun et en rangeant les réclamations de l'espèce, bien qu'elles soient fondées en droit, au nombre des demandes en remise et modération. De ce fait, l'Etat supporterait la charge des dégrèvements, par l'intermédiaire du fonds de non valeurs, pour le plus grand avantage de leurs bénéficiaires.

(1) C'est la loi du 13 juillet 1903 qui a prévu pour la première fois, dans son article 17, l'organisation d'un sursis de paiement.

(2) On peut en effet imaginer que, dans une commune rurale, tous les propriétaires fonciers aient été atteints dans la même proportion et par un même sinistre. La réimposition des dégrèvements aurait eu alors pour effet de retirer le bénéfice du dégrèvement accordé pour l'année précédente en l'ajoutant à l'impôt de l'année en cours.

Enfin, en ce qui concerne les démolitions d'immeubles en cours d'année, il eût été regrettable de faire supporter aux communes, par réimposition, la charge du dégrèvement légal : d'abord, parce que les communes doivent, en principe, bénéficier entièrement de leur part dans un impôt soumis au régime de l'annualité, auquel elles participent; et ensuite parce que la diminution même de la masse imposable, base de la répartition, aurait alourdi, pour chaque contribuable, le poids de la réimposition. Pour que ces dégrèvements n'aient pas cette répercussion fâcheuse, le législateur a décidé de déroger au droit commun : il a rangé les demandes de l'espèce au nombre des procédures purement gracieuses. Dès lors, il évitait que soit réimposé le montant des remises à en provenir; la charge en incombera définitivement à l'Etat, par imputation sur le fonds de non valeurs (1).

La volonté du législateur de soustraire les dégrèvements pour perte de revenu foncier aux règles habituelles de l'imputation explique donc, sur le plan pratique, l'anomalie que nous avons constatée.

(1) En matière de patente, l'Etat supporte en toute hypothèse les dégrèvements : il n'y avait aucune raison de confier aux seuls agents administratifs le soin de se prononcer sur les demandes en atténuation d'impôt pour fermeture d'établissement en cours d'année après faillite ou décès du patentable. Les demandes de l'espèce sont des demandes en décharge ou réduction. Les droits des collectivités secondaires participant à l'impôt sont sauvegardés, puisqu'elles touchent l'intégralité des droits portés au rôle et que le dégrèvement n'est pas réimposé : seul se trouve atteint le principe de l'annualité de l'impôt.

SECTION II

Les mobiles des décisions administratives intervenant sur les procédures purement gracieuses

Comme la nature du pouvoir de l'agent de décision, les mobiles varient avec la nature de la procédure envisagée.

S'il s'agit d'une demande en remise ou modération pour gêne ou indigence, l'agent de décision doit se placer uniquement sur le plan de l'équité, de l'humanité, de la bienveillance, voire même de la pitié. Les mobiles qui commanderont la décision seront d'ordre « sensitif » : le mauvais état des affaires du contribuable, sa situation malheureuse, son grand âge, ses infirmités ou sa mauvaise santé, ou celles de certains membres de sa famille, la modicité de ses ressources seront appréciés subjectivement et discrétionnairement. Cette appréciation entraînera l'admission ou le rejet de la demande, et, le cas échéant, déterminera la quotité des droits dont il sera fait abandon, au profit du requérant.

Ainsi, l'administration refuse, en principe, en tant qu'elles ne peuvent être l'objet d'un sentiment d'humanité, toute remise et modération aux collectivités (associa-

tions, sociétés) ; toutefois, il a été reconnu que l'intérêt social exigeait, dans des circonstances économiques difficiles, l'octroi de tels dégrèvements, non dans l'intérêt de la personne morale, mais bien, dans l'intérêt de ses membres ou des personnes qu'elle occupe (1). C'est ainsi encore, que la circulaire 2.117 du 1^{er} octobre 1937 prescrit de n'accorder, en principe, de remise à un commerçant que dans la mesure, où ses créanciers auront eux-mêmes consenti un certain abandon de leurs droits : en effet, dit l'administration en substance, il serait anormal de voir le Trésor, qui est privilégié, faire un abandon de droits qui ne profitera, si l'entreprise n'est pas viable, qu'à des créanciers intransigeants, moins heureusement privilégiés que lui ou même non privilégiés.

L'article 64 de la loi du 31 décembre 1936 a prévu, pour obtenir un apurement des arriérés, que la situation des contribuables, qui seraient redevables à la fois de contributions directes et d'impôt sur le chiffre d'affaires pourrait, jusqu'au 30 juin 1937, être examinée dans son ensemble au regard de ces deux catégories d'impôts (2). Nous avons vu que les contributions indirectes ne sont pas susceptibles de dégrèvements gracieux : conformément à cette disposition législative, le service des contributions directes peut, par une voie détournée, imputer sur les impôts directs des dégrèvements qui se rattachent, en réalité, à un impôt indirect (3).

(1) Note de l'administration des C.D. du 11 décembre 1931.

(2) Voir L. Trotabas. Commentaire de la loi du 31 décembre 1936-1937, D. 1937. 4. 185, note 14 et circ. du 22 mars 1937, n° 2110.

(3) Commentant l'article 64 de la loi du 31 décembre 1936, la circulaire 2.110 du 22 mars 1937 expose que « le service des contributions directes pourra proposer sur les impôts directs dus par les contribuables, redevables également d'impôt sur le chiffre

S'il s'agit de demandes en remise de pénalité, de frais de poursuites, de majoration de droits pour paie-

« d'affaires, des remises plus importantes que celles qu'il aurait « envisagées, s'il n'avait eu à faire état que de la seule dette « des intéressés au regard des impôts directs ». Il semble, d'autre part, que l'administration des finances estime avoir réalisé le vœu du législateur en *réglementant* la matière avant le 30 juin 1937. Mais la circulaire 2.110 ne prévoit pas de terme extrême pour *l'application individuelle* de ce texte : elle ne fait même pas mention de la date du 30 juin 1937. D'ailleurs, elle ne fixe aucun délai pour la présentation des requêtes. Enfin, sur le plan pratique, l'administration décide qu'il y a lieu de suivre, en l'espèce, la procédure normale des remise et modération : c'est-à-dire que le préfet statue en premier ressort jusqu'à 10.000 frs; que le contribuable, comme l'administration, peuvent déférer cette décision au ministre, dans les conditions habituelles; et qu'au dessus de ce chiffre, la décision, en premier et dernier ressort, revient au ministre, qui statue, après avis du comité des remises et transactions. Mais il apparaît alors qu'entre le 22 mars, date de la circulaire, et le 30 juin 1937, il se sera écoulé un délai beaucoup trop court pour permettre pratiquement la liquidation *définitive* de toutes les affaires relevant de cette procédure. Ce fait est d'autant plus certain que l'instruction de ces requêtes est plus complexe qu'à l'ordinaire, du fait qu'elle met en cause trois administrations différentes : l'administration des contributions directes qui la conduit, le service de recouvrement et l'administration des contributions indirectes. Quoiqu'il en soit, si, comme l'estime M. Trotabas, « la transaction du ministre devait intervenir avant le 30 juin », cette limitation légale à la « compétence étendue » du ministre serait sans sanction. Si le contribuable obtient satisfaction après cette date, il se gardera de soumettre l'affaire au Conseil d'Etat; si sa demande est rejetée après le 30 juin 1937, la décision ne peut être soumise au Conseil d'Etat que par la voie de l'excès de pouvoir. Elle serait peut-être annulée en la forme, mais le fond de l'affaire resterait inchangé.

ment tardif, l'agent de décision examinera le bien-fondé des excuses invoquées par le contribuable : un élément déterminant de la décision sera l'attitude habituelle du requérant, quant à ses obligations fiscales (1).

S'il s'agit d'une demande émanant d'un comptable, l'appréciation des justifications apportées est, en principe, subjective. Mais le champ de cette appréciation est limité par l'examen des pièces justificatives annexées à l'état dressé par le percepteur (certificat d'indigence ou d'absence, procès-verbal de carence, contraintes extérieures revenues impayées) : les faits qui y sont relatés ne peuvent que difficilement être contestés par le service d'assiette. Bien plus, pour donner aux agents de recouvrement toutes garanties d'impartialité, lorsqu'une cote n'a pas été admise en non valeurs, le préfet, d'abord, puis le ministre, pourront être appelés sur pourvoi à revoir l'affaire; mais ils ne statueront alors qu'après l'avis d'une commission départementale ou centrale composée de divers fonctionnaires des administrations financières.

(1) Dans deux arrêts du 28 janvier 1929. R.O. 5.312, inédit, et du 22 février 1929. R.O. 5.312. Leb. p. 234, le Conseil d'Etat a pu constater que le contribuable avait été amené à différer le paiement de ses impôts, sur la foi de renseignements erronés qui lui avaient été fournis par l'administration. La Haute-Assemblée s'est déclarée incompétente pour prononcer le dégrèvement de la majoration pour paiement tardif, qui sanctionne *automatiquement* tout retard anormal dans le paiement de l'impôt (l'application de cette majoration à été provisoirement suspendue par décret-loi du 8 août 1935). Mais il a eu soin d'ajouter que rien ne s'opposait à ce que le contribuable fît *une demande en remise*, dans les conditions fixées par l'arrêté du 24 floréal an VIII. Ce conseil donné au contribuable prend, au regard de l'administration, la valeur d'une invitation à examiner favorablement la requête, d'autant plus qu'en la deuxième espèce, il s'agissait d'une société.

En revanche, si le requérant sollicite non pas une faveur, mais le bénéfice d'une disposition légale, l'agent de décision doit assurer la correcte application de la loi : le contribuable doit, *pour le moins*, bénéficier du dégrèvement légal. Mais nous avons vu que le Conseil d'Etat se réservait de contrôler la légalité des motifs invoqués par l'administration pour rejeter la demande (1). Le contrôle de la légalité des motifs par le juge limite considérablement, en l'espèce, le caractère discrétionnaire du pouvoir de l'agent de décision.

(1) Toutefois aucune disposition légale n'oblige l'administration à motiver les décisions de rejet afférentes à des demandes en remise et modération; et en principe elle ne les motive pas. Toutefois, quand une demande pour perte de revenu foncier ne paraît pas susceptible d'être accueillie, l'administration décide de mettre à même le requérant de présenter ses observations. Le dossier est, à cet effet, déposé pendant dix jours dans les bureaux de la direction des contributions directes. Le contribuable peut le consulter et prendre ainsi connaissance des motifs de rejet invoqués par l'administration. Cette procédure est une innovation, instaurée par la plus récente instruction ministérielle sur le contentieux (I.G. du 10 décembre 1935. p. 156).

SECTION III

De l'instruction des demandes relatives aux procédures purement gracieuses

Les demandes en remise et modération de toute nature, de même que les états de cotes irrécouvrables des percepteurs, sont soumis à une instruction préalable : cette instruction est confiée aux agents ou organismes qui sont chargés de l'assiette de l'impôt, quelle que soit, du reste, la collectivité qui en est bénéficiaire (décision ministérielle du 25 février 1936 et inst. sur les états des percepteurs du 9 février 1937) [1 et 2].

(1) Normalement l'instruction des demandes, dont s'agit, est confiée au contrôleur des contributions directes : elle pourra être confiée dans les mêmes conditions aux autorités décentralisées, si elles assurent l'assiette de l'impôt ou taxe en cause.

(2) L'instruction des demandes en remise et modération, pour perte de revenus fonciers, par suite d'événements extraordinaires ou de sinistres, est assurée par le contrôleur des contributions directes assisté du maire et de deux commissaires nommés par le sous-préfet (C.G.I.D. art. 220) : à cette commission peuvent être adjoints des propriétaires non intéressés.

En principe, l'agent d'instruction recueille l'avis préalable du maire de la commune du lieu de l'imposition, lorsqu'il s'agit d'un impôt non soumis au régime du secret professionnel. Il recueillera, dans les mêmes conditions, à l'égard de la redevance pour l'emploi obligatoire des mutilés, l'avis du président de la commission départementale de contrôle, ou, à l'égard de la taxe pour frais de Chambre des métiers, l'avis du président de cet organisme. Cet avis ne s'impose du reste nullement à l'agent de décision, qui reste maître de celle-ci.

Par ailleurs, les faits et circonstances invoqués dans la demande sont soumis à une appréciation critique, et le plus souvent subjective, de la part de l'agent d'instruction; son rapport n'a d'autre but que de permettre à l'agent de décision de se prononcer en connaissance de cause. A cet effet, il recueillera tous les renseignements utiles sur la situation financière du contribuable, par les moyens d'information de droit commun. Il n'existe en la matière aucune procédure spéciale d'instruction, non plus qu'aucun système de preuve préconstituée.

L'agent d'instruction formule, dans le cadre des éléments d'appréciation recueillis, des propositions qui sont soumises au directeur des contributions directes. Cet agent en apprécie le bien-fondé, rédige à son tour ses conclusions qui sont soumises pour décision au préfet et, le cas échéant, au ministre, à moins qu'il ne lui appartienne de statuer lui-même en premier ressort (1).

Les propositions de l'agent d'instruction sont, dès avant la décision, notifiées au service du recouvrement, lorsqu'il s'agit de demandes en décharge ou réduction

(1) Il en est ainsi en matière d'amendes fiscales prononcées par le Conseil de Préfecture ou par lui-même. Cf. *supra* p. 228.

(1) ; il n'en est pas de même, en ce qui concerne les demandes en remise ou modération. En la matière, l'article 159 (note 1) de l'instruction générale du 10 décembre 1935, stipule qu'en aucun cas les propositions du service ne doivent être portées à la connaissance des intéressés, non plus qu'à celle du service de recouvrement : il convient, en effet de réserver entièrement le pouvoir d'appréciation de l'agent de décision.

(1) Voir supra p. 76.

CHAPITRE II

FORME ET CONTENU DES DÉCISIONS ADMINISTRATIVES INTERVENANT SUR DES PROCÉDURES PUREMENT GRACIEUSES

Au point de vue de leur forme, les arrêtés préfectoraux et les décisions ministérielles, intervenant sur les demandes en remise et modération, ne sont jamais motivées : elles se bornent à faire mention de la solution, que la demande a paru susceptible de recevoir.

Au point de vue de leur contenu, les décisions de l'espèce peuvent porter rejet total de la demande ou son admission totale ou partielle : dans cette hypothèse, le montant du dégrèvement octroyé y est chiffré.

La quotité de la somme allouée en dégrèvement est déterminée de façon différente, selon la nature de la procédure envisagée.

S'il s'agit d'une demande en remise pour gêne ou indigence, le montant du dégrèvement est arbitrairement fixé par l'agent de décision. L'arbitraire n'exclut du reste pas l'équité. L'administration recommande en principe « de limiter le dégrèvement au montant de la somme restant à recouvrer ». Mais, s'il vient à être établi que le redevable n'a pu se libérer « qu'au moyen de sacrifices

considérables ou à l'aide d'un emprunt », il serait passé outre à cette limitation du pouvoir d'appréciation que constitue la situation du recouvrement. Pourtant, s'il s'agit d'un état de cotes irrécouvrables présenté par le comptable, l'admission en non valeurs sera strictement limitée au montant de la somme dont le recouvrement n'a pu être obtenu au moment de la décision : c'est en effet dans cette mesure que la responsabilité du comptable reste engagée.

Si le fait invoqué dans la demande est une perte de revenus fonciers, par suite d'événements extraordinaires d'origine atmosphérique ou épidémique, ou de sinistres affectant la propriété bâtie, la quotité du dégrèvement sera « proportionnelle à l'étendue et à l'importance du sinistre : il ne devra pas être tenu compte des dommages qui n'excèdent pas l'ordre naturel des choses » (I. G. du 10 déc. 1935, art. 313). En aucun cas, le dégrèvement ne devra excéder le montant de l'impôt afférent au revenu dont la perte est constatée; s'il en était autrement, il constituerait un secours déguisé. Cette prescription n'a pas toujours été observée : le procès-verbal de constatation des pertes, établi par le contrôleur en collaboration avec la commission compétente, est utilisé également pour l'allocation de secours, de nature extra-fiscale, prélevés sur les fonds de non valeurs mis à la disposition des préfets ou du ministre. A plusieurs reprises, l'administration a dû rappeler aux agents de décision qu'il convenait de distinguer de façon absolue ces secours d'ordre fiscal que constituent les remises et modérations d'impôt foncier et les secours extra-fiscaux.

S'il s'agit enfin d'une demande pour vacance, chômage, démolition d'immeuble en cours d'année, la quotité du dégrèvement sera déterminée selon des règles très strictes, élaborées par l'administration dans le cadre de dispositions légales régissant la matière. Le montant du

dégrèvement découlera mathématiquement du fait invoqué dans la demande et reconnu exact par le service de l'assiette. L'élément d'appréciation ne joue quant à la quotité du dégrèvement, qu'à l'égard *du fait* proprement dit, dont la matérialité ne peut, en l'espèce, que difficilement prêter à difficulté (1).

(1) L'hypothèse de cas limites n'est toutefois pas exclue : c'est ainsi qu'en vertu d'une décision ministérielle du 27 mai 1936, l'administration a été amenée à considérer comme vacants des locaux inoccupés par défaut de location, mais garnis de meubles, dès lors qu'ils sont affectés à usage d'hôtel meublé (circ. 2.099 du 18 juin 1936).

CHAPITRE III

EFFETS DES DÉCISIONS INTERVENANT SUR LES PROCÉDURES PUREMENT GRACIEUSES

Nous étudierons successivement les effets des décisions de rejet, d'une part, et les effets des décisions d'admission totale ou partielle, d'autre part.

Pour l'étude de chacune de ces questions, nous mettrons à part les demandes des agents de recouvrement, qui sont soumises, quant à leur effet, à un régime spécial.

SECTION I

Décisions de rejet

Première Sous-section :

**Effets des décisions gracieuses
autres que celles qui interviennent sur les demandes
des agents de recouvrement**

Sur toutes les procédures envisagées, le préfet statue au premier degré (1). Le redevable peut se pourvoir de la décision préfectorale devant le ministre, qui statue en dernier ressort (I.G. du 10 décembre 1935, art. 353 et suivants). Le directeur des contributions directes, non plus

(1) Nous avons vu, toutefois, que le préfet est remplacé par le directeur des contributions directes, en ce qui concerne les remises d'amendes fiscales prononcées par le Conseil de Préfecture ou par lui même, et, par le directeur de la comptabilité publique, en ce qui concerne les demandes en remise de frais de poursuites et de majorations pour paiement tardif, lorsque le dégrèvement envisagé n'excède pas 10.000 frs : la décision de ces agents n'a aucun caractère définitif, car c'est toujours au ministre qu'il appartiendra de statuer en dernier ressort. Lorsque le dégrèvement excède ce chiffre, le ministre statue en premier et dernier ressort, après avis du comité des remises et transactions (voir supra p. 11) .

que les représentants des administrations décentralisées, ne sont admis à déférer au ministre les décisions de l'espèce, qui, alors même qu'elles contreviendraient à leurs avis, propositions ou conclusions, sauvegardent les intérêts financiers qu'ils ont respectivement le devoir de défendre.

La décision préfectorale de rejet n'est *jamais* définitive pour cette raison qu'aucun délai n'est fixé pour la présentation des pourvois au ministre (1) [I. G. du 10 déc. 1935, art. 356] et que, d'autre part, rien ne s'opposerait, en principe, à ce qu'une nouvelle requête soit adressée à la direction des contributions directes pour que le préfet, mieux informé, soit appelé à se prononcer à nouveau. Toutefois, en ce qui concerne les diverses demandes pour perte de revenu foncier, la demande initiale doit être présentée, sous peine de déchéance, dans des délais fixés par décision ministérielle; ces délais sont de rigueur et le « ministre aurait seul qualité pour relever de la

(1) Remarque est faite que si les pourvois, afférents aux demandes en remise pour vacance, démolition d'immeuble en cours d'année sont reçus à toute époque, ils n'en sont pas moins traditionnellement soumis aux formes prévues pour la présentation des pourvois devant le Conseil d'Etat (production sur timbre, justification de la décision attaquée, mandat régulier). C'est ce qu'a décidé le ministre dans une circulaire du 14 février 1872, n° 507, pour cette raison que les demandes de l'espèce ne peuvent motiver qu'un dégrèvement indépendant des facultés du contribuable et qu'elles rentrent plutôt dans la catégorie des demandes en décharge ou réduction : le même régime a donc paru devoir leur être attribué avec d'autant plus de raison que la loi du 28 juin 1833, art. 5, autorisait à porter, dans certains cas, les demandes de l'espèce devant les Conseils de Préfecture (cette disposition législative est aujourd'hui abrogée). Ces dispositions s'appliquent aussi bien aux demandes initiales qu'aux pourvois,

déchéance encourue les demandes reçues après leur expiration » (I.G. du 10 décembre 1935, art. 324). Dès lors, la requête itérative au préfet serait frappée de déchéance et, dans cette hypothèse, force serait bien au contribuable de s'adresser au ministre.

Quant à la décision ministérielle de rejet, l'administration a tendance à lui conférer un certain caractère définitif : de l'article 362 de l'instruction du 10 décembre 1935, on peut implicitement conclure que le pourvoi ne peut être renouvelé que si des faits nouveaux se sont produits depuis que le pourvoi initial a été rejeté par une décision ministérielle. S'il n'y a pas fait nouveau, le ministre sera évidemment libre de rejeter le pourvoi, en vertu de son pouvoir discrétionnaire d'appréciation, mais rien ne s'oppose, théoriquement, à ce qu'il l'accueille favorablement.

Ces décisions sont donc essentiellement précaires, quelle que soit, du reste, l'autorité dont elles émanent.

Par ailleurs, qu'il s'agisse d'une requête tendant à l'allocation d'un dégrèvement de droit strict ou de faveur, qu'il s'agisse d'une requête initiale ou itérative ou d'un pourvoi au ministre, les demandes de l'espèce ne sont en aucun cas suspensives de paiement : les décisions qui les rejettent sont donc sans influence sur la quotité ou l'exigibilité de l'impôt.

Pour ce qui est des demandes tendant à l'allocation d'un dégrèvement de droit strict (demandes pour pertes de revenu foncier), il convient d'ajouter qu'une jurisprudence récente décide que les décisions de rejet prises par le ministre sont susceptibles d'être déférées au Conseil d'Etat, par la voie de l'excès de pouvoir. Si la Haute-Assemblée découvre une illégalité dans les motifs de rejet, elle annulera, sans pouvoir la réformer, la décision ministérielle jugée incorrecte (C.E. 12 juin 1936 *de Crozals et Delpon de Vaux*. S. 1936. 3. 84 et 10 février 1937 *la Jeanne d'Arc*. R.O. 17^e vol.).

Deuxième Sous-Section :

Effets des décisions gracieuses intervenant sur les demandes des agents de recouvrement

En ce qui concerne les états de cotes irrécouvrables, la décision de rejet n'a aucune influence sur l'exigibilité de l'impôt : mais elle confirme la pleine responsabilité des comptables qui, dans les délais réglementaires, devront solder de leurs derniers personnels la cote ou la fraction de cote non recouvrée. La procédure normale sur les états de cotes irrécouvrables prend fin avec la décision du préfet, qui ne peut plus être saisi par la même voie (inst. sur les états des percept. du 9 février 1937, art. 33). Pour permettre aux agents de recouvrement de dégager leur responsabilité pécuniaire, le décret du 12 mai 1928 met à leur disposition une autre procédure : ils auront le droit de présenter, dans les formes et délais prescrits, une demande en décharge ou atténuation de leur responsabilité, ou en sursis du versement de tout ou partie des sommes laissées à leur charge (art. 1 et 2). Le préfet sera, dès lors, appelé à statuer à nouveau, après avoir pris l'avis d'une commission départementale (1). Si le préfet rejette à nouveau la demande du comptable, celui-ci aura le droit de se pourvoir devant le ministre, qui statuera, après avis d'une commission centrale (1). Si le rejet de la demande est maintenu, la responsabilité pécuniaire des divers agents de recouvrement, qui sont solidaires, sera définitivement engagée (décret du 12 mai 1928, art. 10).

Par ailleurs, le directeur des contributions directes a qualité pour déférer obligatoirement à l'administration centrale les décisions préfectorales, intervenues sur des états de cotes irrécouvrables, lorsqu'elles contreviennent

(1) Voir supra p. 243.

à l'avis qu'il avait exprimé. Après un nouvel examen de l'affaire, le ministre pourra être appelé à réformer ces décisions (1).

(1) Le directeur des contributions directes ne défère pas les décisions de rejet émanant du préfet qui statue sur une demande en décharge de responsabilité : ces décisions ne peuvent faire grief au Trésor et il a siégé lui-même à la commission départementale.

SECTION II

Décisions d'admission totale ou partielle

Première Sous-Section :

Effets des décisions gracieuses
autres que celles qui interviennent sur les demandes
des agents de recouvrement

Les décisions de l'espèce ne sont pas susceptibles d'être déferées au Conseil d'Etat, alors même que le redevable n'aurait obtenu que partiellement satisfaction (jurisprudence constante). Elles ne sont pas, en principe définitives et les autorités compétentes peuvent les retirer, conformément aux principes généraux de droit public. Le retrait peut intervenir à toute époque, puisque la décision ne fait par elle-même courir aucun délai de rigueur. Un arrêté du Conseil d'Etat du 27 juin 1919 (*Rigole. Leb. p.580*) a validé le retrait d'une modération *pour perte de récolte*. Si le retrait partiel d'un dégrèvement a pu être admis par la Haute-Assemblée, alors que ce dégrèvement procédait d'un droit strict (loi du 15 juillet 1807 art. 37), a fortiori, il en serait encore ainsi, à l'égard d'un dégrèvement qui ne relèverait que de la bienveillance administrative (1).

Mais l'arrêt cité est tout à fait exceptionnel, et de même que les décisions directoriales, portant décharge ou

(1) Voir infra p. 263.

réduction, jouissent de garanties exceptionnelles de stabilité et constituent un droit acquis, au profit du contribuable, *en fait*, les décisions portant remise et modération sont, elles aussi, définitives. Les instructions administratives ne portent aucune trace de cette possibilité de retrait : il semble donc que l'administration s'en interdise la pratique. Par ailleurs, nous verrons que l'exécution des décisions dont s'agit est en principe immédiate. Et lorsqu'elles ont été exécutées, l'administration les tient si bien pour définitives, qu'elle prescrit au directeur des contributions directes d'en différer l'exécution, lorsqu'elles émanent du préfet et qu'elles contreviennent à l'avis qu'il avait, lui-même, exprimé. Quand les décisions préfectorales sont déférées, elles ne seront réalisées que lorsqu'il aura été décidé par l'administration supérieure de ne pas faire de pourvoi, ou s'il en est fait pourvoi, lorsque le ministre aura statué en dernier ressort. D'autre part, nous avons vu que l'instruction des demandes de l'espèce est minutieusement règlementée : des mesures spéciales ont été édictées pour prévenir les abus qu'on pouvait redouter, soit de la part des préfets, soit de la part des ministres : dès lors que le dégrèvement excède 10.000 frs, le ministre est seul compétent pour le prononcer : encore doit-il au préalable prendre l'avis du comité des remises et transactions (loi du 28 février 1933, art. 70). L'obligation faite au directeur des contributions directes de déférer les décisions préfectorales qui seraient susceptibles de faire grief au Trésor, la disposition législative précitée constituent un ensemble de garanties qui rend normal le classement de l'affaire, lorsque la décision est prise et exécutée. Le service du recouvrement pourvoit, en ce qui le concerne, à l'exécution des dégrèvements ; il n'existe, quant à lui, aucune différence de nature entre les décharges ou réductions et les remises ou modérations ; or, nous avons vu que le retrait de la déci-

sion se heurterait à des difficultés tenant aux règles mêmes de la constatation des dégrèvements dans les écritures des comptables du Trésor (1).

Enfin le Conseil d'Etat déclare sans objet le pourvoi qui lui est soumis, lorsque le contribuable a obtenu remise de sa cote (C.E. *Collé*, 14 juin 1864. Leb. p. 556 ou *Rey*, 13 mai 1921. Leb. p. 486) [2].

Bien plus, les décharges et réductions ont pour effet de réduire la quotité de l'impôt litigieux, en modifiant sa base ou sa liquidation. L'administration peut user du droit de reprise, qui lui est conféré en matière d'impôts sur les revenus, pour reprendre au contribuable le montant du dégrèvement de droit strict, qu'elle lui avait spontanément octroyé; elle pourra procéder, en dehors du plan contentieux, à une révision de l'imposition, telle que son montant en a été fixé par la décision du directeur; si cette révision fait apparaître une omission de droits, pro-

(1) Voir supra p. 122 et suiv. et infra p. 277.

(2) Ne sera mentionnée ici que pour mémoire, l'hypothèse où le ministre serait saisi par les représentants des autorités décentralisées (maire, président de Chambre de métiers ou de la commission départementale de contrôle pour l'emploi obligatoire des mutilés de guerre) et où il serait amené à réduire le dégrèvement alloué par le préfet. Cette faculté, qui est reconnue à ces autorités de se pourvoir devant le ministre d'une décision préfectorale contrevenant à l'avis, par elles-mêmes exprimé, figure, pour ordre, semble-t-il, dans les instructions administratives : elle est en effet pratiquement inutilisée. Au reste, l'administration ne prévoit même pas comment elle assurerait le recouvrement de la somme que le contribuable devrait reverser; il est vraisemblable qu'elle utiliserait la procédure de l'arrêté préfectoral de reversement, tel qu'il est prévu par la circulaire C.D., n° 831 du 28 février 1893 (voir infra p. 272, note 2).

venant, soit d'une erreur qui aurait entaché cette décision, soit de la découverte d'un fait nouveau, l'émission d'un rôle supplémentaire rétablirait la situation. Il ne pourra en être ainsi, si le dégrèvement est une remise ou une modération. En l'espèce, la base de l'imposition, de même que sa liquidation, sont hors de cause : seule, est modifiée la quotité de la dette fiscale, abstraction faite de ses éléments constitutifs. Dès lors, une révision ultérieure de l'impôt ne permettra pas de découvrir l'existence de droits omis, susceptibles d'être repris par voie de rôle supplémentaire, alors même que la remise ou modération procèderaient d'une inexacte appréciation de la situation du contribuable.

On peut donc affirmer que la remise de tout ou partie de l'impôt constitue un abandon définitif par la collectivité bénéficiaire de tout ou partie des droits portés au rôle : elle libère définitivement le redevable.

D'autre part, le fait que le contribuable a obtenu, sur le montant d'un impôt, une remise ou une modération peut influencer sur la base d'autres impôts.

C'est ainsi qu'aux termes de l'article 52 du Code général, régissant le mode de détermination du bénéfice agricole selon le mode forfaitaire, « dans le cas où, par application des articles 218 à 220 du même Code, il a été accordé remise ou modération de l'impôt foncier pour pertes survenues au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition, il n'est pas tenu compte du revenu ayant servi de base au calcul du dégrèvement.

C'est ainsi encore que, dans un arrêt du 6 janvier 1933 (R.O. 5.942. Leb. p. 22, 9^e esp.), le Conseil d'Etat a décidé, en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, qu'un contribuable ne pouvait être admis à déduire de son bénéfice net le revenu cadastral des immeubles, à raison desquels il a bénéficié d'une remise d'impôt foncier, par application de l'article 38 de

la loi du 15 septembre 1807 (C.G.I.D., art. 183) [vacance de maison ou chômage d'usine]. Si, en effet, le législateur admet que le revenu foncier des immeubles dont l'entreprise est propriétaire et qui figurent à son bilan (1) soit déduit du bénéfice net, c'est qu'il importe d'éviter que le revenu desdits immeubles soit grevé simultanément par les deux impôts cédulaires, foncier et B.I.C. Si, par l'effet d'une remise, les immeubles ont, en fait, échappé à l'impôt foncier, il n'y a plus double emploi entre les deux impôts cédulaires et à raison du même revenu. Dès lors il est logique de ne pas déduire le revenu foncier du bénéfice de l'entreprise. Pour cette même raison, cette jurisprudence doit recevoir son application lorsqu'il s'agit de déterminer le bénéfice agricole, selon le mode réel, ou le bénéfice non commercial.

Plus spécialement, au regard des demandes, par lesquelles le redevable revendique le bénéfice d'une disposition légale (perte de revenu foncier), il convient d'analyser un arrêt du 27 juin 1919 (*Rigole*. Leb. p. 580).

En cette espèce le requérant avait bénéficié d'une *modération* d'impôt pour perte de récolte; mais sa cotisation, comme la modération qui lui avait été accordée, avaient été déterminées, sur la base d'un tarif majoré que le Conseil d'Etat fut amené ultérieurement à annuler. Le tarif ancien était remis en vigueur et le Conseil de Préfecture avait prononcé une *réduction* importante sur le montant de l'impôt. Il apparut que la modération obtenue n'était plus en rapport avec les nouveaux droits dont le sieur Rigole était redevable.

Le ministre des finances impartit au préfet de réviser le calcul des modérations, calculées sur des bases irrégulières : le préfet prit un arrêté de reversement, enjoignant au contribuable de restituer la somme perçue en

(1) C.G.I.D., art 7, 1^o.

trop. Le Conseil d'état a estimé que, ce faisant, le ministre des finances, non plus que le préfet, n'avaient commis d'excès de pouvoir.

Peut on inférer de cette espèce, que les décisions intervenant en la matière, ne bénéficient pas de cette stabilité que nous nous sommes plu à leur reconnaître, sur le plan pratique tout au moins. Il ne le semble pas. Il apparaît en effet que le Conseil d'Etat a validé la réformation de la décision portant modération, du fait « que cette modération manquait désormais de base légale ». C'est donc pour un motif *de stricte légalité* que le Conseil d'Etat a reconnu la correction de la procédure suivie par l'administration. A ce titre, cet arrêt peut être tenu pour un précurseur des arrêts du 12 juin 1936 et du 10 février 1937 déjà cités (1). En réalité, l'arrêté de reversement pris par le préfet est une procédure en répétition de l'indû (2). Mais la jurisprudence qui se dégage de cet arrêt n'implique nullement que l'administration puisse recou-

(1) Voir supra p. 233.

(2) Le Conseil d'Etat, sans s'en référer expressément aux art. 1235 et 1376 du code civil, a pu baser certaines de ses décisions sur la théorie de la répétition de l'indû. Voir par ex. : C.E. 24 juin 1935. *Ville d'Alès*. R.O. 6.212. Leb. p. 708 : l'annulation par la Haute-Assemblée d'une délibération d'un conseil municipal, portant création d'une taxe communale, entraîne la caducité du rôle émis en exécution de cette délibération. Les délais normaux de présentation des demandes en décharge sont écartés. Spécialement, le Conseil d'Etat a décidé que le paiement de l'impôt ne fait pas courir, dans de telles circonstances, le délai spécial de faux emploi (loi du 29 décembre 1884, art. 4). Il semble que le Conseil d'Etat ait implicitement admis, en l'espèce, que l'action en répétition du paiement fait à tort, peut être utilement exercée pendant trente ans.

rir en toute hypothèse à cette procédure, à laquelle elle renonce elle-même volontairement, comme nous l'avons établi.

Deuxième Sous-Section :

Effets des décisions gracieuses intervenant sur les demandes des agents de recouvrement

L'effet des décisions de l'espèce doit être envisagé au double point de vue du redevable et de l'agent de recouvrement.

Le contribuable n'est pas partie au débat et la décision qui intervient lui reste étrangère. Il est en effet prévu par les instructions administratives, et il n'est pas contesté par le Conseil d'Etat, que l'admission en non valeurs d'une somme portée sur un état de cotes irrécouvrables ne dispense pas les agents de recouvrement de continuer à mettre tout en œuvre pour assurer le recouvrement de l'impôt, dans la limite, toutefois, où la prescription quadriennale, édictée par l'article 2 de la loi du 12 juillet 1922, n'a pas éteint les droits du Trésor. Le fait qu'une cote est reconnue irrécouvrable n'annule pas la dette du contribuable envers le Trésor (voir sur ce point C.E. *Dieupart* du 6 mars 1908, Leb. p. 228, 3^e esp. et les conclusions du commissaire du gouvernement qui s'y rapportent). Dès lors, si le contribuable, dont l'impôt est reconnu irrécouvrable, a présenté contre ce même impôt une demande en décharge ou réduction, cette dernière procédure doit suivre son cours; mais le Conseil d'Etat a déclaré sans objet le pourvoi qui lui était soumis relativement à une imposition que le préfet avait reconnue irrécouvrable, dès lors qu'elle était devenue caduque

par le jeu de la prescription quadriennale (C.E. 3 février 1936, X. req. 46.594. R.O. 6.363, inédit) (1).

En revanche, la décision qui constate l'échec du recouvrement de l'impôt a pour effet *de dégager la responsabilité du comptable* à due concurrence. Nous avons vu ci-avant que les décisions préfectorales, qui paraîtraient faire grief au Trésor, sont obligatoirement ou facultativement (2) déférées à l'administration centrale, à qui revient le soin d'apprécier l'opportunité de s'en pourvoir devant le ministre. Dans cette hypothèse, la responsabilité de l'agent de recouvrement n'est définitivement (3) déchargée, à l'égard d'une imposition reconnue

(1) Beaucoup des malversations qui ont pu être commises par les agents de recouvrement proviennent de cette inefficacité, à l'égard du contribuable, des décisions d'admission en irrécouvrable : il a pu arriver que des comptables peu scrupuleux fassent recette *pour leur propre compte* d'impôts reconnus irrécouvrables, leur comptabilité étant par ailleurs régularisée par la décision préfectorale ou ministérielle.

(2) Obligatoirement quand la décision émane du préfet seul; facultativement quand la décision émane du préfet, statuant après avis de la commission départementale compétente.

(3) Le caractère *définitif* des décisions administratives de l'espèce est contestable : le juge des comptes aura lui aussi à en apprécier le bien-fondé. C'est ainsi qu'en matière de taxe communale, et sous l'empire de la réglementation en vigueur avant le décret du 30 oct. 1935 (B.L.D. p. 618), la Cour des comptes estimait n'être pas liée par la décision du conseil municipal ou du préfet; dès lors, elle pouvait remettre à la charge du comptable une somme admise à tort en non valeurs (arr. de la Cour des comptes du 15 janvier 1879 rapporté et commenté dans l'Inst. gén. sur le recouvrement sous l'art. 1537). D'ailleurs, pas plus que la décision préfectorale, l'arrêté de la Cour des comptes ne déchargeait le contri-

irrécouvrable par décision préfectorale, que si cette décision, dans les six mois de sa notification à l'agent de recouvrement, n'a pas été annulée ou réformée par le ministre, statuant après avis de la commission centrale (décret-loi du 12 mai 1928, art. 9. Inst. min. sur les états des percep. du 9 février 1937).

En bref, la décision qui constate l'impossibilité de recouvrer tout ou partie de l'impôt porté au rôle ne bénéficie qu'au comptable, à l'exclusion du contribuable.

buable. Depuis le 30 oct. 1935 les comptes des communes sont arrêtés par le trésorier payeur général, dans la très grande majorité des cas, sous réserve du droit de la Cour d'évoquer les comptes. On peut donc admettre aujourd'hui que l'annulation par la Cour des comptes d'une décision administrative admettant une cote en non valeurs est une hypothèse qui ne peut être qu'extrêmement rare.

CHAPITRE IV

DE L'EXÉCUTION DES DÉCISIONS INTERVENANT SUR LES PROCÉDURES PUREMENT GRACIEUSES, PAR LES SERVICES D'ASSIETTE ET DE RECOUVREMENT

L'étude de cette question comportera l'examen des procédures d'exécution par le service d'assiette, d'une part (notification, imputation et délivrance des titres de dégrèvement) et par le service du recouvrement, d'autre part (prise en charge du dégrèvement par les comptables, et sa mise à la disposition du contribuable). Nous aurons, par ailleurs, à déterminer l'influence possible des remises et modérations sur la quotité des droits, dont leurs bénéficiaires pourront être redevables au titre des impôts sur les revenus.

SECTION I

Exécution par le service de l'assiette

Il appartient en principe à l'administration des contributions directes de notifier aux parties intéressées les décisions intervenant sur les procédures purement gracieuses (1), de procéder à l'émission du titre de dégrèvement et à l'imputation des dégrèvements.

A) *La notification des décisions.*

Dès qu'une décision préfectorale ou ministérielle parvient à la connaissance du directeur départemental, il la notifie en la forme administrative aux parties intéressées (contribuable, agent de recouvrement, agents qui ont procédé à l'instruction). S'il s'agit du rejet d'une demande émanant d'un contribuable, l'avis de décision ne porte aucune trace des motifs qui l'ont provoqué. Toute-

(1) Toutefois en ce qui concerne les demandes des percepteurs, les notifications des diverses décisions préfectorales et ministérielles sont effectuées, par la voie hiérarchique, par les soins du Secrétariat Général du ministère des finances, par le trésorier payeur général, par le directeur des contributions directes, suivant les cas (inst. min. sur les états des percep. du 9 février 1937, art.

fois l'administration a *spontanément* décidé, qu'en ce qui concerne les demandes, dans lesquelles le contribuable revendique le bénéfice d'une disposition légale (perte de revenu foncier), il y a lieu de notifier au contribuable, en même temps que la décision, les motifs du rejet. Or, l'arrêté préfectoral n'est pas motivé : dès lors, les motifs du rejet sont extraits des rapports et conclusions des agents d'instruction, dont le contribuable a déjà pu prendre connaissance au cours du dépôt du dossier, avant même que soit rendue la décision.

B) Confection et délivrance des titres de recouvrement; l'imputation des dégrèvements.

D'autre part, à l'exception des décisions de rejet, les décisions intervenant sur les procédures purement gracieuses donnent lieu à des opérations d'exécution d'ordre interne : le directeur des contributions directes doit se prononcer sur l'imputation des dégrèvements, et procéder à la rédaction des titres qui les constatent.

Si la remise ou modération se rapporte à un impôt d'Etat, son imputation aura lieu par voie de réduction de rôle, dans les mêmes conditions que pour les décharges et réductions (1).

Si la remise ou modération se rapporte à un impôt perçu au profit des collectivités locales, l'imputation variera suivant la nature de celui-ci.

A l'égard de tous les impôts en addition desquels l'Etat perçoit des centimes pour non valeurs, qu'ils soient

32, 45 et 52). Les *motifs de rejet* des décisions préfectorales sont notifiés aux comptables, en même temps que la décision, pour leur permettre de se pourvoir en connaissance de cause. Par ailleurs, ces décisions ne sont pas notifiées aux contribuables, à qui elles ne bénéficient pas.

(1) Voir *supra* p. 142.

du reste de quotité ou de répartition (1), la charge de toute remise ou modération sera supportée par l'Etat (2). Il nous a été donné de voir que cette prise en charge par l'Etat des dégrèvements dont s'agit constituait la raison pratique qui avait fait ranger, eu égard à la législation fiscale alors en vigueur, au nombre des procédures purement gracieuses, certaines procédures qui, par leur nature, seraient plutôt contentieuses (demandes en remise pour perte de revenus fonciers) [3].

En revanche, si l'Etat ne fait pas recette de centimes pour non valeurs, la remise ou la modération sera mise à la charge des collectivités bénéficiaires de l'impôt par voie de réduction des droits portés au rôle. Cette procédure a été examinée à propos de l'imputation des décharges et réductions : il y est fait renvoi (4). Telles

(1) En aucun cas il n'y aura lieu à réimposition du montant des dégrèvements purement gracieux portant sur des impôts de répartition.

(2) Les représentants des administrations décentralisées peuvent se pourvoir, devant le ministre, d'une décision préfectorale accordant, contrairement à leur avis, une remise qui leur paraîtrait injustifiée. Conformément aux principes généraux, cette faculté semble devoir leur être refusée dans toutes les hypothèses où le dégrèvement, supporté par l'Etat, ne préjudicie pas aux intérêts financiers qu'ils ont respectivement mission de défendre. Ce n'est donc plus qu'à l'égard des impôts non assortis de centimes pour non valeurs qu'un tel pourvoi peut se concevoir. Cette constatation s'ajoute à celles que nous avons déjà mentionnées, pour attribuer à cette faculté, reconnue aux autorités locales, un caractère plus théorique que pratique (voir supra p. 261, note 2).

(3) Voir supra p. 235 et suiv.

(4) Voir supra p. 178.

sont aujourd'hui les règles qui régissent l'imputation des dégrèvements purement gracieux : elles n'ont pas toujours eu cette netteté et cette simplicité.

Il nous a été donné, lorsque nous avons retracé l'évolution historique de la question de l'imputation des décharges et réductions, de noter l'existence et le fonctionnement des fonds de non valeurs. Sur ces mêmes fonds, en principe, venaient s'imputer les remises et modérations qui étaient relatives aux impôts d'Etat, ou dont celui-ci consentait à prendre la charge, si l'impôt profitait à une collectivité secondaire.

Ces fonds, spéciaux pour chacun des grands impôts de l'époque, fonctionnaient isolément; une comptabilité distincte en relatait la gestion. Chacun constituait dans sa spécialité un crédit affecté à une dépense bien déterminée et en limitait le montant.

De chacun de ces fonds il était fait deux parts; un tiers était mis par le ministre à la disposition des préfets pour couvrir les dégrèvements courants; deux tiers restaient à la disposition du ministre, pour servir à l'imputation des dégrèvements exceptionnellement importants et à l'allocation de « *secours* ». La distribution de ces fonds, et particulièrement du plus important d'entre eux (le fonds de non valeurs afférent à l'impôt foncier non bâti), a soulevé de vives controverses. Certains départements, certaines communes se plaignaient de verser constamment plus à ce fonds commun qu'elles n'en recevaient. A chacune de ces réclamations le ministre opposait, en principe, une fin de non recevoir : « la solidarité nationale exigeait qu'il pût en être ainsi ».

Les règles mêmes qui présidaient à la distribution des fonds de non valeurs ont subi une évolution curieuse.

L'instruction ministérielle du 26 prairial an VIII disposait : « le préfet compare la masse des remises et « modérations qu'il lui paraît juste d'accorder sur le

« fonds de non valeurs (il faut lire sur la portion de ce
« fonds qui est mise à sa disposition) et il règle la dis-
« tribution en conséquence... Le préfet doit faire usage
« du crédit délégué pour procurer les secours dus aux
« administrés et faciliter le recouvrement. Quand un
« évènement majeur frappe tout un canton, si la mise à
« la disposition ne suffit pas, le Gouvernement s'occu-
« pera d'y faire droit sur la portion qui lui est résér-
« vée ».

Mais la pratique montra que, dans ce système, l'ordonnancement des remises et modérations, et particulièrement de celles qui relevaient des calamités agricoles, était différé jusqu'aux premiers mois de l'année qui suivait celle du sinistre. On devait, en effet, « si le fonds de non valeurs était insuffisant, faire subir aux dégrèvements une réduction proportionnelle que l'on ne pouvait calculer sans connaître la totalité des pertes et le montant *des droits* de tous les perdants » (circ. du 18 août 1862, n° 415) [1].

On pallia à cet inconvénient en augmentant le fonds de non valeurs (loi du 8 juillet 1852, art. 14). L'administration est mise en mesure d'ordonnancer les dégrèvements, à une date aussi rapprochée que possible des sinistres, sans crainte de dépassement de crédits. Dès ce moment, la distribution des fonds de non valeurs au marc-le-franc se trouvait abrogée.

Puis on s'aperçut que, dans beaucoup de départements, le fonds d'un tiers mis à la disposition des préfets laissait de l'excédent, et que, dès lors, il était possible d'effectuer des virements de département à département : lorsque, sur l'ensemble du territoire, le fonds du tiers

(1) « La quotité de l'allégement peut être subordonnée à la latitude du fonds de non valeurs » (lettre du ministre des finances aux préfets du 26 prairial an VIII).

serait absorbé, on aurait alors seulement recours au fonds des deux tiers (circ. 442 du 24 avril 1865). Plus tard, pour activer encore l'ordonnancement, le directeur devint ordonnateur secondaire: il demandait les crédits dans les limites de ses besoins. Le préfet n'avait plus dès lors compétence que pour ordonnancer le montant des *secours*, qui se trouvaient ainsi nettement différenciés des *dégrèvements* d'ordre purement fiscal.

Après diverses fluctuations et modifications de détail, on en est arrivé au système actuel, qui a été instauré par le décret-loi du 25 juin 1934 portant réforme de la comptabilité publique. Le système des fonds spéciaux a été complètement abandonné. L'Etat fait bien recette, à son budget général, de centimes pour non valeurs. Mais cette recette n'a plus aucune affectation déterminée : son montant ne conditionne pas la quotité des remises et modérations de toute nature, qui n'a désormais d'autre limite que les besoins. Son montant global peut excéder la recette budgétaire qui a charge d'y pourvoir. Par ailleurs, le directeur a perdu sur ce point la qualité d'ordonnateur secondaire, qui lui avait été reconnue en 1893.

Actuellement, pour constater le droit à remise ou modération, le directeur délivre un certificat de dégrèvement, dans les mêmes conditions que pour les décharges et réductions (voir *supra* p. 158). En principe, la délivrance du certificat de dégrèvement suit immédiatement la décision. Toutefois il est prescrit au directeur de différer son exécution, c'est-à-dire la transmission du certificat de dégrèvement au comptable, lorsque le préfet a accordé, contrairement à son avis personnel, une remise qui pourrait être préjudiciable au Trésor (I.G. du 10 déc. 1935, art. 425). Dans cette hypothèse, la décision est déferée à l'administration centrale : elle ne pourra pas être exécutée avant que le ministre ait statué, à moins que

les services centraux aient décidé de ne pas demander au ministre son annulation ou sa réformation.

En ce qui concerne les états de cotes irrécouvrables, la décision d'admission donne lieu à la délivrance d'un certificat de dégrèvement, dans les termes du droit commun. Mais ce document ne vaut qu'au regard du comptable : l'admission de la cote en non valeurs ne bénéficie pas au contribuable, à qui la décision n'est, du reste, pas notifiée. Il serait sursis, dans les conditions ci-dessus définies, à l'exécution des décisions préfectorales, qui contreviendraient à l'avis des agents d'instruction et seraient susceptibles de faire grief au Trésor.

SECTION II

Exécution des décisions par le service du recouvrement

Au regard du service du recouvrement, toutes les décisions portant atténuation des droits consignés au rôle sont désignées par le terme générique de dégrèvements. Il n'existe entre ceux-ci aucune différence, soit à raison de l'autorité dont ils émanent (directeur des contributions directes, préfet, ministre, juge), soit à raison de la procédure qu'ils sanctionnent (circ. C.D. du 18 juillet 1857, n° 365). Dès lors, les remises et modérations sont comptabilisées et mises à la disposition des contribuables dans les mêmes conditions que les décharges et réductions. Il suffit donc ici de renvoyer à l'étude qui a été faite de l'exécution des décisions portant décharge ou réduction par le service du recouvrement. Il convient toutefois de noter que le certificat de dégrèvement, délivré en exécution d'une décision, reconnaissant qu'une cote est irrécouvrable, n'éteint pas la dette du contribuable : l'émargement du rôle, au vu de cette décision, n'aura donc qu'un effet incomplet. La cote reste ouverte; le paiement de l'impôt ou la prescription quadriennale pour-

ront seuls libérer définitivement le redevable. Si l'agent de recouvrement reçoit un certificat de dégrèvement pour une cote admise en non valeurs, dont il a pu obtenir le paiement en tout ou en partie, il n'aura aucun remboursement à faire au contribuable. La décision n'aura d'effet qu'en ce qui concerne la partie non recouvrée de la cote. La fraction non utilisée de la somme portée dans le certificat de dégrèvement sera laissée sans emploi. Si le comptable parvient, après l'émargement du rôle, à recouvrer tout ou partie de l'impôt admis en non valeurs, il devra procéder, à due concurrence, à un nouvel émargement pour constater la recette : corrélativement, il réduira le montant de l'émargement précédent; le montant global des dégrèvements de l'année en cours sera diminué d'autant.

CHAPITRE V

DE L'INFLUENCE DES REMISES ET MODÉRATIONS SUR LA COMPTABILITÉ PROFESSIONNELLE ET DOMESTIQUE DES CONTRIBUABLES

Au regard des contribuables, les décisions portant remise ou modération de droits sont susceptibles d'influer sur la quotité des impôts sur les revenus, dont seront éventuellement redevables leurs bénéficiaires.

Nous avons vu déjà qu'un propriétaire ne pouvait déduire de son bénéfice commercial, agricole ou non commercial, le revenu cadastral de l'immeuble affecté à l'exploitation, s'il a bénéficié, à raison de cet immeuble, d'une remise ou d'une modération d'impôt; que, d'autre part, le revenu qui a servi de base au calcul d'une remise d'impôt foncier pour calamités agricoles, n'entre pas en compte pour la détermination du bénéfice agricole selon le mode forfaitaire, que l'exploitant soit du reste propriétaire ou fermier (1).

(1) Voir supra p. 262.

Mais ne pourrait-on estimer encore que le montant de la remise ou de la modération constitue un profit ou un revenu, devant entrer en compte dans la base des impôts cédulaires ou de l'impôt général sur le revenu ?

Tandis qu'il est admis sans conteste qu'il en est ainsi pour les décharges et réductions, la question a pu être controversée en ce qui concerne les remises et modérations.

Sur ce point, la doctrine de l'administration est assez imprécise : elle se réserve un droit d'appréciation. Dans une réponse à une question posée par M. Mollard, sénateur, le 22 mai 1931 (1), elle estime « que l'impôt n'est pas dû sur le montant des créances, dont les titulaires ont fait abandon au profit d'une entreprise; mais que, toutefois, si l'annulation de la dette avait pour effet de mettre l'entreprise « in bonis », le bénéfice qui apparaissait était alors susceptible d'être taxé ». Dans une autre réponse ministérielle (2), elle a déclaré que « le point de savoir si une remise de dette consentie par un créancier doit être regardée comme un profit imposable pour le débiteur est une question d'espèce, dont la solution dépend notamment de l'origine de la dette dont il est fait remise ».

Cette solution est en harmonie avec celle qui a été donnée par le Conseil d'Etat dans un arrêt du 11 mars 1932 (Gaz Pal. 1932, 1. 860). Dans cette espèce, le Conseil d'Etat a retenu comme profit imposable la fraction de la remise globale consentie par le créancier, qui se rapportait à *des dépenses d'exploitation*; en revanche, il n'a pas reconnu ce caractère à la fraction de la remise

(1) Voir Gaz. Pal. 1932, 1. 861.

(2) Réponse ministérielle à M. Louis Dreyfus, député, n° 14.973. J.O. du 16 février 1932, déb. Ch. p. 696.

qui se rapportait à des *obligations d'ordre privé* (loyer personnel) *et au solde du prix d'achat d'un fonds de commerce* : le loyer personnel, le prix d'achat d'un fonds de commerce sont des dépenses qui ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice net.

Par ailleurs, certains commentateurs ont voulu tirer, d'un arrêt du Conseil d'Etat du 31 mars 1928 (dame X. Leb. p. 504), cette conséquence que la Haute-Assemblée entendait refuser, en toute hypothèse, le caractère de profit imposable, au montant de la « remise gracieuse » dont peut bénéficier le contribuable. Si l'on se reporte aux considérants de cet arrêt, il appert qu'en réalité la Haute-Assemblée n'a pas admis, en l'espèce, que l'administration rattachât à l'année 1918 un profit qui avait été mis à sa disposition en 1924. Mais rien ne prouve que le Conseil d'Etat aurait annulé l'imposition, si l'administration avait rattaché aux revenus de 1924, pour l'imposer au titre de 1925, le montant de cette remise gracieuse (1). On ne saurait inférer de cet arrêt la condamnation du principe même de l'imposition du montant des dégrèvements purement gracieux.

A notre sens, il n'y a aucune raison valable de ne pas assimiler l'abandon de sa créance par le Trésor, à l'abandon de sa créance par un créancier ordinaire. Les impôts sont des charges déductibles du bénéfice, du salaire, ou

(1) Il nous a été donné de voir que la détermination de l'année, à laquelle devait être rattaché le montant d'un dégrèvement contentieux, a fait l'objet de décisions administratives et jurisprudentielles contradictoires (Voir supra p. 126). La jurisprudence qui se dégage du présent arrêt a été infirmée en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux par l'arrêt du 8 avril 1932 (Gaz. Pal. 32. 1. 931), et confirmée en ce qui concerne l'impôt général sur le revenu par l'arrêt du 21 juillet 1933 (Gaz. Pal. 33. 2. 693).

du revenu global net des contribuables : dès lors, conformément à la jurisprudence qui se dégage de l'arrêt du 7 mars 1932 précité (1), il y a lieu de considérer comme un revenu imposable toute remise gracieuse qui en atténue le montant. D'ailleurs les articles 7 (4°) et 109 (3°), prévoient le mode de réintégration des *dégrèvements* : or les remises ou modérations sont indéniablement des *dégrèvements* : leur montant est donc passible de l'impôt. La question est donc aujourd'hui résolue par la loi elle-même.

Quand à la question du choix de l'année, aux bénéfices ou produit global nets de laquelle il convient de rattacher le montant des *dégrèvements* gracieux, il y a lieu de s'en référer aux règles qui ont été dégagées au regard des décharges et réductions et qui sont en tous points valables en l'espèce. Selon la nature de l'impôt envisagé, il y aura lieu de rattacher le montant du *dégrèvement* gracieux, soit au revenu de l'année au cours de laquelle il a été « ordonnancé » (lire « mis à la disposition du contribuable ») soit au revenu de l'année, au titre de laquelle a été émis l'impôt auquel il se rapporte (2).

(1) Voir supra p. 280.

(2) Voir deuxième partie, Chapitre V.

CONCLUSION

Depuis la réforme apportée par la loi du 27 décembre 1927, les décisions administratives ont pris, dans l'ensemble du contentieux des impôts directs, une place considérable.

Pour s'en convaincre, il suffit de consulter le tableau comparatif, présenté sous la forme d'un graphique, du nombre des décisions juridictionnelles et administratives, intervenues chaque année sur les procédures contentieuses intéressant l'assiette et la liquidation de l'impôt direct. Ce graphique a pu être établi au vu des renseignements statistiques publiés par la direction générale des contributions directes, en prenant pour base l'année 1926.

Après diverses fluctuations, dues aux variations de la législation fiscale, à la liquidation de l'arriéré, aux flottements qui ont marqué l'adaptation au nouveau régime, le nombre annuel des réclamations soumises au Conseil de Préfecture se stabilise depuis 1930 aux environs de 24.000, tandis que le nombre total des affaires contentieuses oscille lui-même autour de 1.500.000. Parmi ces décisions administratives, les plus nombreuses sont celles qui se rapportent à des procédures en décharge ou réduction. La proportion infime des litiges soumis aux Conseils de Préfecture (1,6 %) montre que les décisions administratives, réglant les difficultés qui ont pu être sus-

citées par les opérations d'assiette et de liquidation de l'impôt, donnent en grande partie satisfaction au contribuable, soit que les motifs de rejet invoqués le convainquent de la régularité de l'imposition, soit que l'administration reconnaisse de bonne grâce les erreurs qu'elle a pu commettre et qu'elle prenne toutes dispositions utiles pour les faire disparaître. Et, s'il en est ainsi, c'est que les décisions administratives, qui sont le reflet de la doctrine administrative, respectent largement les règles légales et juridictionnelles qui s'imposent à l'administration.

Vu : le Président de la thèse,
le 8 Janvier 1938,
Louis TROTABAS

Vu : le Doyen de la Faculté de Droit.
le 15 Janvier 1938,
F. SENN

Vu et permis d'imprimer :
Nancy, le 17 Janvier 1938,
Le Recteur de l'Académie,
Président du Conseil de l'Université,
L. BRUNTZ

BIBLIOGRAPHIE

DOCUMENTS ADMINISTRATIFS.

Recueil officiel des lois et règlements relatifs aux impôts directs
(administration des contributions directes).

1^{re} partie : Circulaires.

2^e partie : Arrêts du Conseil d'Etat.

Instructions administratives.

Bulletin Officiel de l'administration des contributions directes.

Instructions et circulaires de la Direction de la comptabilité publique. Service du recouvrement.

Notes de service.

Code général des impôts directs.

DOCUMENTS EXTRA-ADMINISTRATIFS.

Ouvrages non périodiques.

BOULARD. — Le respect par l'administration active des décisions du Conseil d'Etat statuant au contentieux. Thèse Paris. 1932.

CANAC. — Des réclamations en matière de contributions directes. Thèse Paris. 1929.

COLIN. — Les dégrèvements gracieux en matière de contributions directes. Thèse Paris. 1933.

Mlle FAYOLLE. — De la force exécutoire des décisions de justice rendues à l'encontre des administrations publiques. Thèse Nancy. 1926.

FONT-RÉAULX (DE). — Le contrôle juridictionnel du Conseil d'Etat sur les décisions des autres tribunaux administratifs. Thèse Paris 1930.

RENATEAUX. — De la transaction en matière de contributions indirectes. Thèse Nancy. 1933.

TROTABAS. — Précis de science et législation financières 5^e édition. 1938. Dalloz éditeur.

— Contentieux fiscal et juridiction administrative en droit français : extrait des mélanges Paul Négulesco. 1935.

Ouvrages périodiques.

Journal officiel : débats parlementaires (Chambre et Sénat).

Recueil général de jurisprudence, Sirey.

Recueil général de jurisprudence, Dalloz.

Recueil chronologique des arrêts du Conseil d'Etat (Lebon).

Gazette du Palais.

Bulletion des contributions directes (Dupont, éditeur).

Bulletin de documentation pratique Lefèvre (Francis Lefèvre, éditeur).

Revue des impôts sur le commerce et l'industrie.

ANNEXES

TABLEAU présentant les différents impôts directs perçus par l'Etat (1)

1° IMPOTS DIRECTS.

Impôt foncier (C.G.I.D., art. 157 à 228).	{	sur les propriétés bâties
		sur les propriétés non bâties
Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (C.G.I.D., art. 1 à 26).		
Impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole (C.G.I.D., art. 51 à 58).		

(1) Ce tableau tient compte des modifications apportées à la fiscalité directe par la loi du 31 décembre 1936 portant réforme fiscale.

L'article 16 de cette loi a supprimé en tant qu'impôts directs perçus au profit de l'Etat 4 taxes assimilées que le décret-loi du 25 juin 1934 avait laissé subsister, malgré leur faible rendement :

Les droits de vérification première des poids et mesures.

Les droits de vérification des alcoomètres et densimètres.

Redevance pour la rétribution des délégués à la sécurité des ouvriers mineurs.

Redevance pour frais de surveillance des fabriques de margarine et oléomargarine.

Ces taxes figuraient pour un total de 8.990.000 frs au budget de 1936 : elles seront désormais perçues sous une autre forme, fixée par décret.

Impôt sur les traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères (C.G.I.D., art. 60 à 77).

Impôts sur les bénéfices des professions non commerciales (professions libérales, charges et offices) (C.G.I.D., art. 78 à 99).

Impôt général sur le revenu (C.G.I.D., art. 104 à 136).

2° TAXES ASSIMILÉES (2).

A. Taxes assimilées perçues accessoirement à un impôt direct, bien qu'ayant une base indépendante de ce dernier.

Taxes perçues accessoirement à l'impôt B. I. C. (3)	<i>Taxe d'apprentissage</i> (C.G.I.D., art. 34 à 47). <i>Taxe spéciale sur le chiffre d'affaires</i> (C.G.I.D., art. 27 à 33). <i>Taxe annuelle sur le bénéfice des entreprises travaillant pour la défense nationale</i> (décret-loi du 8 août 1935). <i>Taxe annuelle sur les bénéfices non distribués des sociétés par actions</i> (loi du 31 déc. 1936, art. 22-24-27 et 28).
--	---

(2) Pour 1937 ont été mis en recouvrement à titre *exceptionnel* :

Un prélèvement sur les bénéfices provenant de l'exécution des marchés passés avec diverses collectivités publiques (*décret-loi du 8 août 1935, reconduit pour 1937 par l'art. 17 de la loi du 31 décembre 1936*).

Un prélèvement sur l'or institué par la loi monétaire du 1^{er} octobre 1936 (art. 10 à 12) mod. par la loi du 10 mars 1937.

Un prélèvement exceptionnel sur les réserves des sociétés par actions (loi du 31 décembre 1936, art. 23).

(3) Ces diverses taxes se rattachent à l'impôt B.I.C. par la

B. *Taxes assimilées perçues accessoirement à un impôt direct, qui leur sert de base.*

Taxe de mainmorte (4) [C.G.I.D., art. 229 à 233].

C. *Taxes assimilées indépendantes de tout autre impôt direct.*

Redevance fixe des mines (C.G.I.D., art. 234 à 238).

qualité des contribuables qui en sont passibles : d'autre part, la base des deux dernières taxes est une fraction du bénéfice retenu pour l'assiette de l'impôt B.I.C.

(4) Cette taxe ne frappe que le revenu foncier, tel qu'il est déterminé pour l'assiette de l'impôt foncier, de certaines collectivités publiques ou privées « qui ont une existence propre et qui subsistent indépendamment des mutations qui peuvent se produire dans leur personnel ».

T A B L E A U
présentant les différents impôts directs perçus
pour le compte des collectivités secondaires

I. IMPOTS DIRECTS DÉPARTEMENTAUX ET COMMUNAUX.

1° *Impôts directs proprement dits* : centimes additionnels portant sur le principal fictif des contributions foncière, mobilière et des patentes (C.G.I.D. art. 303 — 243 à 256 — 257 à 302).

2° *Taxes assimilées.*

a) *susceptibles d'être incorporées dans les rôles généraux des contributions directes* (1).

taxe sur les chiens (C.G.I.D. art. 316 à 319 et 326-2°).

taxes mises à la disposition des départements et communes par la loi du 13 août 1926 (C.G.I.D., art. 330 à 336) à l'exception de :

la taxe sur les balcons et constructions en saillie (C.G.I.D., art. 330-13°) [2].

(1) En principe les taxes communales ne sont incorporées dans les rôles généraux qu'autant qu'il n'existe pas de receveur municipal spécial : elles pourraient l'être exceptionnellement, même dans cette dernière hypothèse, si la municipalité en fait la demande expresse.

(2) Ces taxes ne sont pas assises par l'administration des contributions directes, mais par les autorités locales.

la taxe sur les distributeurs automatiques, les orchestrions, phonographes et instruments analogues fonctionnant dans les cafés, débits, estaminets, hôtels et autres établissements publics (C.G.I.D., art. 330-12°) [2 p. 290].

la taxe sur les cercles et lieux de réunion (C. G.I.D., art. 330-4°) [3].

la taxe sur les chasses gardées (C.G.I.D., art. 330-11°). [3].

la taxe d'enlèvement des ordures ménagères et de déversement à l'égoût, quand les matrices foncières sont rédigées dans l'ordre topographique des propriétés et non dans l'ordre alphabétique des contribuables (C. G.I.D., art. 330-1° et 2°) et note de la dir. gén. des C.D. du 17 septem. 1935) [4].

taxe vicinale (C.G.I.D., art. 324).

b) *non susceptibles d'être incorporées dans les rôles généraux.*

certaines taxes mises à la disposition des départements et des communes par la loi du 13 août 1926 (voir ci-dessus) [C.G.I.D. art. 330, 11°-12°-13°].

(3) Ces deux taxes assises par l'administration des C.D. portent sur des faits qui ne peuvent être connus au moment de la confection des rôles généraux.

(4) Cette distinction a dû être établie pour des raisons de commodité administrative : l'identification des propriétés imposables est difficilement réalisable au vu des documents fonciers, qui groupent par commune et sous un même article de rôle établi au nom de chaque propriétaire toutes les propriétés de chaque contribuable, qu'elles soient imposables ou non au regard de ces taxes.

Ces deux taxes ne peuvent être perçues par les départements.

la taxe des prestations (C.G.I.D. art. 320 à 323).

la taxe de balayage (C.G.I.D., art. 329).

licences municipales, taxes indéterminées (5),
perçues en remplacement des droits d'octroi
(C.G.I.D. art. 325 à 328).

taxe sur la valeur vénale des propriétés non
bâties (décret-loi du 30 juillet 1937).

redevance départementale et communale des
mines (C.G.I.D. art. 48, mod. par les lois du
13 avril 1937, art. 1^{er} et du 21 juillet 1937).

3° *Taxes non assimilées.*

taxes particulières perçues en vertu de lois spé-
ciales (6) ; à titre d'exemples :

*taxes d'affouage, de pâturage et autres taxes
particulières dues par les habitants ou pro-
priétaires en vertu des lois et usages locaux
(loi du 5 avril 1884, art. 140).*

*frais de travaux intéressant la salubrité publi-
que (loi du 16 septembre 1807).*

*taxes d'arrosage autorisées par le gouvernement
(loi du 23 juin 1857, art. 25).*

*taxes pour les travaux de dessèchement autori-
sés par la loi du 16 septembre 1807.*

*subventions pour dégradations extraordinaires
des chemins vicinaux et ruraux (lois du 21
mai 1836 et du 20 août 1881).*

(5) Le recouvrement des licences municipales peut être con-
fié à l'administration des contributions indirectes, bien qu'elles
soient assises par l'administration des C.D.

(6) Chaque année l'état B annexé au budget donne de ces
taxes une énumération complète, dont la reproduction est sans
intérêt.

II. IMPOTS PERÇUS AU PROFIT DE COLLECTIVITÉS AUTRES QUE L'ÉTAT, LES DÉPARTEMENTS ET LES COMMUNES.

1) *Taxes assimilées incorporées dans les rôles généraux.*

taxe pour frais de Bourses et Chambres de commerce (C.G.I.D., art. 338 à 344).

taxe pour frais de Chambres d'agriculture (C.G.I.D., art. 337).

2) *Taxes assimilées non incorporées dans les rôles généraux.*

taxe pour frais de Chambres de métiers (C.G.I.D., art. 345 à 348).

redevances destinées à assurer l'emploi obligatoire des mutilés de guerre (C.G.I.D. art. 349 et 350).

Taxes non assimilées.

taxes syndicales, par exemple :

taxes syndicales pour l'assèchement des mines (loi du 27 avril 1838)

taxes syndicales pour les chemins ruraux (loi du 20 avril 1881).

Tableau des différentes procédures contentieuses et gracieuses qui peuvent intervenir en matière d'impôts directs

I. Procédures préliminaires à l'établissement du rôle.

Réclamations de certaines collectivités en matière de contingents..(impôts de répartition)....

Contestation de l'évaluation des tarifs en matière d'impôt foncier non bâti.

Réclamation du Conseil Municipal au cas de dépréciation générale des immeubles non bâtis de la Commune.....

Demandes des collectivités locales contre le refus par l'Administration d'établir un impôt auquel elles devraient participer (3)

Contentieux des opérations d'assiette individuelle :

en matière d'impôt B. I. C.....

en matière d'impôt B. N. C.....

en matière d'impôt sur les Bénéfices Agricoles.....

en matière de taxe d'apprentissage (4).....

en matière de T. S. et B. N. C., contentieux des retenues à la source (5)

en matière de patente : contentieux de l'assimilation.....

demandes des communes en réduction de principal fictif.

demandes des arrond* en réduction de principal fictif.

loi du 10 mai 1838 (art. 40).
loi du 10 août 1871 (art. 38).

loi du 10 août 1871 (art. 37).

C. G. I. D. (art. 196).

C. G. I. D. (art. 177, 2° alinéa).

C. E. 8 mai 1936, Commune de Dugny. S. 1936. 3. 78.

loi du 31 déc. 1936 (art. 21).
loi du 31 déc. 1936 (art. 19).
loi du 31 déc. 1937 (art. 5).

loi du 31 déc. 1936 (art. 32).

loi du 31 déc. 1936 (art. 31. 1°).
loi du 31 déc. 1936 (art. 31. 2°).

C. G. I. D. (art. 45).

note de la Direction générale des C. D. du 2 déc. 1936.

C. E. 18 nov. 1932, Samson et Spitzer. R. O. 5.916. Leb. 969.

en 1er ressort : Conseil d'Arrondissement.
en dernier ressort : Conseil Général.

en premier et dernier ressort : le Conseil Général (1).

en 1er ressort : commission départementale.
« en appel » et dernier ressort : commission centrale des évaluations (2).

décision administrative ordonnant une nouvelle évaluation.
Conseil d'État par la voie de l'excès de pouvoir.

Conseil d'État par la voie de l'excès de pouvoir.

Commission départementale des B. I. C.
Commission centrale des forfaits.

Commission départementale de taxation.

Commission départementale des Bénéfices agricoles.
Commission centrale permanente des Bénéfices agricoles.

Comité départemental de l'enseignement technique.
Conseil supérieur de l'enseignement technique.

décision administrative.

Conseil de Préfecture et Conseil d'État (sur recours direct du contribuable contre l'arrêté du Préfet).

- (1) Les opérations de répartition du contingent constituent une opération administrative, qui n'est pas de nature à être discutée devant le Conseil d'État par la voie contentieuse, que la demande soit introduite par la collectivité intéressée ou par un contribuable.
C. E. Guillemot, 7 Juillet 1893. Leb. p. 559.
C. E. Vigent, 13 Mars 1903, Leb. p. 218 (4° esp.).
- (2) Les décisions de la Commission centrale des évaluations ne sont pas susceptibles d'appel : elles ne peuvent être déferées au Conseil d'État que par la voie de l'excès de pouvoir.
C. E. Morel du 7 mars 1919. Leb. p. 242.
- (3) Même solution dans un arrêt, Commune de Bagnaux du 8 Déc. 1911. Leb. p. 1158, d'où il résulte que le C. d'E. ne peut être saisi, en la matière, que par la voie de l'excès de pouvoir.
- (4) Demandes en exonération totale ou partielle en considération des dispositions prises pour favoriser l'enseignement technique et l'apprentissage.
- (5) Procédure ouverte au contribuable dès avant l'émission du titre officiel de paiement.

	RÉFÉRENCES	ORGANES DE DÉCISION	
II. Procédures postérieures à l'établissement du rôle.			
A. JURIDICTION CONTENTIEUSE : demandes en décharge ou réduction et procédures assimilées	C. G. I. D. art. 359 à 377.	<i>décision préalable</i> : Directeur départemental des Contributions directes (1). <i>en 1^{re} instance</i> : Conseil de Préfecture. <i>en appel et en dernier ressort</i> : Conseil d'Etat.	(1) La phase gracieuse préliminaire devant le directeur des C. D. est supprimée lorsqu'il s'agit d'impôts ou taxes dont l'assiette n'est pas confiée à ses services (conséquence tirée par l'Administration de l'arr. C. E. <i>Bourdier</i> , du 28 janvier 1935, Leb. p. 114) [I. G. 15 décembre 1935. p. 1].
1° CONTENTIEUX DE L'ASSIETTE.			
<i>litiges relatifs à la base de l'impôt.</i>			
l'Administration a procédé <i>d'office</i> à l'évaluation de la base de l'impôt	anciens impôts directs, taxes assimilées impôt général sur le revenu des étrangers et des Français domiciliés en France.		
l'Administration a commis une faute dans la procédure d'établissement de l'impôt	défaut d'avis au contribuable d'un projet de redressement de sa déclaration.		
le contribuable a commis une faute ou négligence	revenu déclaré supérieur au revenu réel, défaut de réponse à un avis de redressement de sa déclaration.		
Contestation par les contribuables des décisions fixant la base d'imposition, que ces décisions émanent de l'Administration ou des Commissions intervenant dans l'assiette de l'impôt.			
Contestation du bien-fondé des pénalités consignées au rôle.			
<i>litiges relatifs à la personne du contribuable.</i>			
erreur dans la désignation du contribuable.			
demandes en mutation de cotes en matière d'impôt foncier, de patente et de taxes assimilées accessoires à ces deux impôts (2)	C.G.I.D. art. 226 à 228. Décret-loi du 30 oct. 1935 (J. O. du 31 oct. 1935. p. 11.430).		
demandes en inscription au rôle de la contribution mobilière....	C. G. I. D. art. 254.		(2) Au cas de vente d'immeuble ou de cession de fonds de commerce <i>antérieure</i> au 1 ^{er} janvier de l'année de l'imposition.

II. Procédures postérieures à l'établissement du rôle (suite I).

	ORGANES DE DÉCISION	RÉFÉRENCES	
<i>litiges relatifs à la légalité de l'impôt.</i>			
légalité de l'impôt en général	art. final de la loi de finances.	Tribunaux répressifs.	(1) Un contrôle <i>d'office</i> de la légalité des taxes communales a été institué par le décret loi du 30 octobre 1935 : <i>ce contrôle de légalité, exercé par la Cour des Comptes, ne joue qu'à l'égard des communes dont les comptes ressortissent à la compétence de cette juridiction.</i>
légalité des actes portant création d'une taxe locale (1)	C. E. 30 mars 1936. <i>Hébert</i> R. O. 6.414 inéd.	d'office : Cour des Comptes. sur { C. E. par voie d'excès de pouvoir requête : { ou Dir. C. D., Cons. de Préf. et C. E. en appel (procédure en décharge) [1 bis].	(1 bis) Voir supra note 1 du II ^e tableau.
légalité des dépenses couvertes par une taxe locale	C. E. 9 mars 1906. <i>Domec</i> . D. P. 1907. 3. 118.	Cons. de Préf. C. E. en appel.	(2) Au cas de cession d'établissement postérieure au 1 ^{er} janvier de l'année de l'imposition.
<i>procédures contentieuses spéciales pouvant intervenir en l'absence de litige.</i>			(3) A la suite du décès, de la faillite déclarée, de la liquidation judiciaire, de l'expulsion de l'exploitant, ou en raison d'une expropriation pour cause d'utilité publique.
permettant la mise en échec du principe de l'annualité de l'impôt direct par la prise en considération de faits postérieurs au 1 ^{er} janvier de l'année de l'imposition :			(4) Taxes départementales et communales sur les voitures et chevaux mules et mulets, sur les instruments de musique à clavier, sur les domestiques.
en matière { transfert (2)	C. G. I. D. art. 289.		(5) Immeubles bâtis ou non bâtis : dépréciation exceptionnelle par suite d'évènements extraordinaires affectant le fonds même du terrain; destruction totale ou partielle ou conversion en bâtiment rural d'un immeuble bâti avant le 1 ^{er} janvier de l'année de l'imposition.
de patente { fermeture d'établ. en cours d'année (3).....	C. G. I. D. art. 291.		(6) Exemptions temporaires d'impôt foncier accordées aux habitations à bon marché. Exemptions temporaires d'impôt foncier non bâti pour semis, plantation ou replantation de bois. Exemptions temporaires à la révision des évaluations.
en matière de taxes locales : dépossession en cours d'année d'éléments imposables (4).....	décret du 30 déc. 1934 (art. 1-4-5).		
permettant la mise en échec du principe de la fixité des évaluation foncières (5)	C. G. I. D. art. 180 et 209.		
permettant d'obtenir le bénéfice d'une disposition légale dérogatoire au droit commun en matière d'impôt foncier (6)	C. G. I. D. art. 163-187-202 à 205.		
permettant d'éviter une superposition d'impôt à raison de la même matière imposable	loi du 31 déc. 1935. art. 6 (C. G. I. D. art. 228 bis).		
2° CONTENTIEUX DE LA LIQUIDATION.			
à raison d'une erreur de taxation.			
à raison d'une erreur de cédule.			
contestation de la légalité du tarif qui a déterminé le montant de l'impôt.			
en matière d'impositions départementales et communales, contestation de la légalité du vote des centimes extraordinaires ou spéciaux par les assemblées locales.			

II. Procédures postérieures à l'établissement du rôle (suite II).

3° CONTENTIEUX DU PAIEMENT.

litiges portant sur la matérialité, la validité du paiement.

litiges portant sur l'imputation du paiement.

litiges portant sur les demandes en sursis de paiement (3).

4° CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT.

Contestation de la régularité des actes de poursuite considérés in abstracto.

actes de poursuite administratifs (sommation avec frais)....

actes de poursuite judiciaires (commandements, saisie, exécution)

litiges nés de l'action du Trésor contre les tiers détenteurs et dépositaires publics de deniers affectés au privilège du Trésor (art. 400 et 401 du C. G. I. D.).....

demandes de remboursement d'impôts indûment payés en l'acquit d'un tiers sur poursuites ou menaces de poursuites

demandes en décharge de responsabilité et de garantie { cessionnaires de fonds de commerce (C. G. I. D. art. 391),
femme mariée sous le régime de la séparation de biens (C. G. I. D. art. 392),
propriétaires et principaux locataires (C. G. I. D. art. 393 et 394),
locataires de bureaux meublés (C. G. I. D. art. 395).

litiges nés de la mise en œuvre du privilège du Trésor (existence, étendue, exercice)

RÉFÉRENCES
C.E. de Béarn, 7 avril 1932. Leb. p. 342.
id.
id.
Règlement du 21 déc. 1889, (art. 49) et loi du 9 fév. 1877 (art. 4).
id.
Arr. C. Cass. du 21 mai 1883. D.P. 1884. 1. 271. C.E. X., du 29 avril 1932. Leb. p. 430. R.O. 5.868.
C. E. du 16 avril 1886. Henry. S. 1883. 3. 7. C. E. du 16 mars 1862, Tournié. S. 1862. 2. 187.
C. .E. du 26 janv. 1889. de Cerjat. Leb. p. 109.
Tribunal des Conflits 13 janv. 1936. S. 1936. 3. 23. arr. Cour Cass. du 29 mars 1927. R.I. 2076. C. E. 29 Avril 1932. Leb. p. 430. R. O. 5.868.

ORGANES DE DÉCISION
en 1 ^{er} ressort : Conseil de Préfecture. en appel et dernier ressort : Conseil d'Etat (1) et (2).
en 1 ^{er} ressort : Conseil de Préfecture. en appel et dernier ressort : Conseil d'Etat (2).
Tribunaux judiciaires.
Tribunaux judiciaires (4).
en 1 ^{er} ressort : Conseil de Préfecture. en appel et dernier ressort : Conseil d'Etat (2).
en 1 ^{er} ressort : Conseil de Préfecture. en appel et dernier ressort : Conseil d'Etat (2).
Tribunaux judiciaires.

(1) Toutefois l'émargement du rôle vaut par lui même libération du contribuable : si l'agent de recouvrement conteste la réalité du paiement ou le bien fondé de l'émargement du rôle, il doit faire la preuve de ses allégations devant les tribunaux judiciaires dans les termes du droit commun; C.E. Desdouits, 8 mars 1912. Leb. p. 335.

(2) Depuis l'arrêt Bourdier, du 28 janvier 1935, toute réclamation ne concernant pas expressément l'assiette des impôts assis par l'Administration des C. D. ne doit plus être soumise à la décision du directeur : celles de ces demandes qui doivent être portées devant la juridiction administrative sont soumises immédiatement au jugement du Conseil de Préfecture (voir introduction).

(3) Il ne faut pas confondre le sursis de paiement institué par la loi du 27 déc. 1927, art. 15, dont l'octroi au contribuable est subordonné à la réalisation de certaines conditions, et qui n'est pas accordé automatiquement (C.G.I.D. art. 385), avec le droit que tient le contribuable de la loi du 13 juillet 1903 (art. 17) [C.G.I.D. art. 384] de différer, dans la limite du dégrèvement sollicité, le paiement de la partie de l'imposition contestée, encore non exigible, lorsque la réclamation présentée n'aura pas été jugée dans les 6 mois.
L'arrêt du 5 nov. 1934. X. R.O. 6.143. inédit, fait état de cette distinction.

La combinaison de l'art. 384 du C.G.I.D. précité et de l'art. 383 du même code qui fixe les conditions d'exigibilité de l'impôt direct, rend la faculté accordée au contribuable pratiquement inopérante : mais dans les très rares hypothèses où le contribuable pourrait invoquer aujourd'hui le bénéfice de l'art. 384, il pourrait le faire de plein droit, sans qu'il soit besoin d'un jugement du Conseil de Préfecture ou du Conseil d'Etat qui l'y autorisât. Bien plus, les tribunaux administratifs se déclarent incompétents pour ordonner à l'Administration le respect de ce droit (C. E. Letac, du 22 juillet 1921, Leb. p. 735), il appartiendrait seulement à ces mêmes tribunaux de déclarer irréguliers les actes prématurés de recouvrement forcé, qui feraient échec à la disposition bienveillante édictée par l'art. 384 en faveur du contribuable.

(4) Si le tiers détenteur ou dépositaire public se substituaient au contribuable pour contester l'imposition elle-même, la juridiction administrative serait compétente, dans les termes du droit commun (C. E. 6 mars 1908, dame Batut. D. P. 1909. 3. 113). Lorsque le Trésor n'est pas privilégié (hypothèse exceptionnelle depuis le décret du 30 octobre 1935), le recouvrement peut s'effectuer par la saisie arrêt de droit commun : les tribunaux judiciaires seraient compétents, à moins que le tiers ait payé sur l'injonction de l'agent de recouvrement et ne se substituât au contribuable pour contester la légalité de l'impôt.

III. Procédures annexes.

CONTENTIEUX DE LA RÉPRESSION.

répression des fraudes concernant les avoirs à l'étranger (C. G. I. D. art. 124)
répression des fraudes concernant les impôts sur les revenus (auteurs et complices).....
répression du refus collectif de l'impôt
répression des fraudes tendant à éluder le contrôle des revenus mobiliers (décret loi du 8 juillet 1937 B. L. D. p. 558)....
amendes fiscales prononcées contre les employeurs, chefs d'entreprise, débiteurs de pensions et rentes viagères (C. G. I. D. art. 67 à 70).....
amendes fiscales pour omission ou inexactitude dans la déclaration des signes extérieurs de dépenses ou défaut de déclaration de la part des contribuables soumis à déclaration bien que non passibles de l'impôt (loi du 31 décembre 1936, art. 39, complétant l'art. 119 du C. G. I. D.).....
amendes fiscales pour refus de communication des livres comptables (2).....
amendes fiscales pour défaut, de la part des propriétaires ou principaux locataires d'immeubles bâtis, de la déclaration prévue par l'art. 353 C. G. I. D. concernant leurs locataires....
amendes fiscales destinées à réprimer les fraudes concernant les impôts sur les revenus (revenus perçus en France et à l'étranger)

CONTENTIEUX DES DÉPENS DE L'INSTANCE.

litiges concernant le remboursement des frais de timbre de la réclamation, des frais de timbre et d'enregistrement du mandat ...
litiges nés de la liquidation des frais d'expertise par le Président du Conseil de Préfecture
litiges de l'attribution et de la compensation des frais d'expertise par l'arrêté du Conseil de Préfecture

DEMANDE DE RÉPARATION DU PRÉJUDICE SUBI A LA SUITE DE POURSUITES IRRÉGULIÈRES.

si la faute du percepteur a un caractère purement administratif..
si la faute du percepteur a un caractère personnel détachable de l'acte administratif

RECOURS EN RÉVISION CONTRE LES ARRÊTS DU CONSEIL D'ETAT

RÉFÉRENCES	ORGANES DE DÉCISION
C. G. I. D. art. 133 et loi du 30 juil. 1936, art. 1 ^{er} .	Tribunaux Correctionnels (1).
C. G. I. D. art. 146 à 149 et lois du 31 juil. 1935, art. 5, du 31 déc. 1935, art. 7, décret-loi du 8 juillet 1937, art. 2.	id. (1)
loi du 31 déc. 1936, art. 65.	id. (1)
déc. loi du 8 juil. 1937 (B. L. D. p. 558).	id. (1)
C. G. I. D. art. 71.	Cons. de Préf. statuant comme en matière de contravention.
C. G. I. D. art. 132 et loi du 31 déc. 1936, art. 40.	id.
C. G. I. D. art. 156.	id.
C. G. I. D. art. 353.	id.
C. G. I. D. art. 133, mod. par déc. loi du 25 août 1937, art. 1 ^{er} (B.L.D. p. 773) et art. 147, mod. par déc.-loi du 8 juil. 1937, art. 5, (B.L.D. p. 559).	le Directeur des C. D. Conseil de Préfecture. Conseil d'Etat.
C. G. I. D. art. 377.	Conseil de Préfecture. Conseil d'Etat.
loi du 22 juil. 1889, art. 23.	Oppos. devant le Cons. de Préf. statuant en Chambre du Conseil (2). Conseil d'Etat en appel.
C. G. I. D. art. 376.	Conseil d'Etat.
Arr. Tribunal des conflits du 31 juil. 1886. S. 1888. 3. 30.	Conseil d'Etat (contentieux de pleine jurid.). Tribunaux judiciaires.
Droit commun.	Conseil d'Etat (3).

(1) sur plainte préalable de l'Administration avec ou sans contribution de partie civile (C. G. I. D. art. 150).

(2) l'opposition à l'arrêté du Président du Conseil de Préfecture portant liquidation des frais d'expertise est une forme particulière de recours. Rien ne s'oppose à ce qu'il soit fait appel de l'arrêté portant liquidation des frais d'expertise en même temps que de l'arrêté définitif (instruction du Ministre de l'intérieur du 31 juillet 1890).

(3) la procédure en révision des arrêts du Conseil d'Etat exige le ministère d'un avocat (C. E. 21 décembre 1936. Gaz. Pal. 1937. 1-262).

IMPRIMERIE V. IDOUX
NANCY-SAINT-NICOLAS-DE-PORT
1938

